

Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

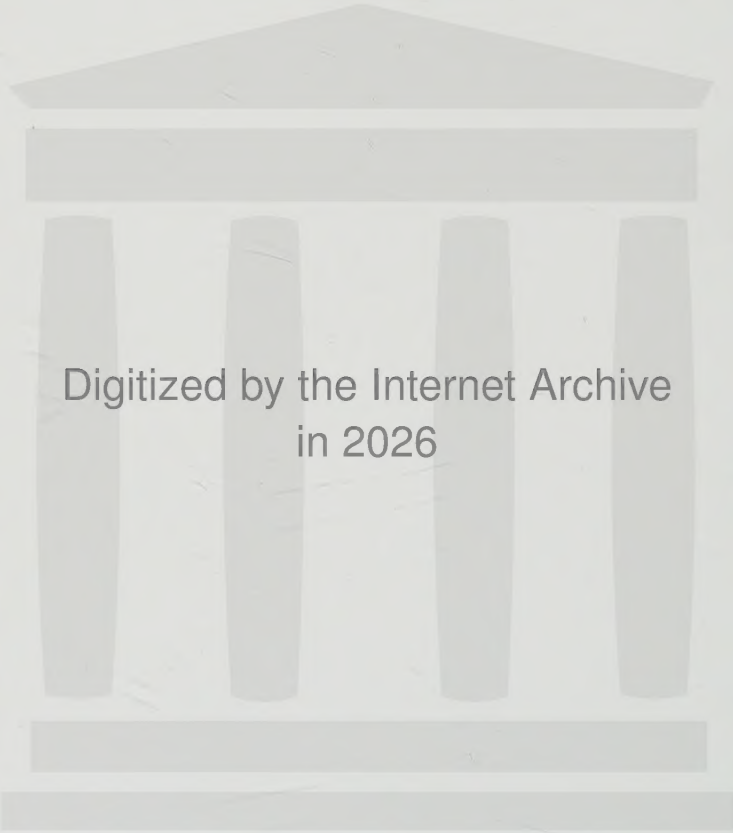
vorgelegt von
MARIANNE WEBER

von Russikon ZH

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

1982

Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41507207_0007

Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
MARIANNE WEBER
von Russikon ZH

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 9. Dezember 1981

Der Dekan:
Prof. Dr. G. Hauser

Die gleiche Arbeit ist im Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich, erschienen als Heft 32 der Reihe

Zürcher Studien zum öffentlichen Recht

Herausgegeben im Auftrag der Juristischen Abteilung der Universität Zürich von U. Häfelin, W. Haller, G. Müller, H. Nef, D. Schindler und F. Zuppinger

Meinen Eltern
und Rainer

Ein herzlicher Dank geht an alle, die zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen haben. Besonderen Dank gebührt Herrn Prof. Zuppinger als betreuenden Doktorvater, bei dem ich auch zwei interessante und überaus lehrreiche Assistenzjahre verbringen durfte. Mein Dank richtet sich ferner an die verschiedenen Herren aus Verwaltung und Privatwirtschaft, welche mir dazu verholfen haben, das Thema aus praktischer Sicht zu beleuchten.



INHALTSVERZEICHNIS

	Seiten
Literaturverzeichnis	XVI
Gesetzessammlungen und Materialien	XXIII
Abkürzungsverzeichnis	XXIV
Einleitung	1
1. Teil: DAS GEHEIMNIS	3
§ 1 Begriffe	3
I. Begriff Geheimnis	3
II. Inhalt des Geheimnisses	4
III. Geheimnisschutz	5
IV. Geheimnisverletzung	6
V. Folgen der Geheimnisverletzung	6
2. Teil: DAS BERUFSGEHEIMNIS	8
§ 2 Begriffe	8
I. Definition	8
II. Rechtsgrundlagen des Geheimnisschutzes	9
A. Zivilrecht	9
B. Vertrag	9
C. Strafrecht	10
D. Standesrecht	11
E. Standesregeln	11
III. Zweck des Berufsgeheimnisses	12
A. Persönlichkeitsschutz	12
B. Oeffentliche Interessen	13
1. Anwaltsgeheimnis	13
2. Bankgeheimnis	14
3. Arztgeheimnis und übrige Berufs- geheimnisse	15
C. Interessen der Berufsangehörigen und der Berufsverbände	16
1. Berufsangehörige	16
2. Berufsstand	16

IV. Geheimnisherr	17
A. Gewillkürter Vertreter	17
B. Gesetzlicher Vertreter	18
C. Ehegatte	18
D. Erben	19
V. Geheimnisträger	19
VI. Dritte	21
VII. Schutzobjekt	22
VIII. Zeitliche Dauer	24
IX. Anerkennung des Berufsgeheimnisses	25
X. Verletzung des Berufsgeheimnisses	26
A. Strafausschliessungsgründe	27
1. Einwilligung des Geheimnisherrn	27
2. Bewilligung durch die vorgesetzte Behörde	27
3. Rechtfertigungsgründe	29
B. Folgen der Verletzung des Berufsgeheimnisses	30
3. Teil: BERUFSGEHEIMNIS IM STEUERRECHT	31
1. Kapitel Veranlagungsverfahren	32
1. Abschnitt Geheimnisträger als Steuerpflichtiger	32
§ 3 Bei den direkten Steuern	32
I. Das Veranlagungsverfahren im allgemeinen	32
A. Einleitung	32
B. Die Mitwirkungspflichten im einzelnen	33
1. Steuererklärung	34
2. Untersuchungsverfahren	34
a) Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen	35
b) Auskunftspflichten Dritter	37
3. Beweisverfahren	38
C. Folgen der Verletzung von Mitwirkungspflichten	40
1. Ermessenstaxation	40
2. Verfahrensrechtliche Nachteile im Rechtsmittelverfahren	41

a) Umkehr der Beweislast	41
b) Verlust des Einsprache- und Beschwerderechts	42
3. Ordnungsbusse	43
II. Mitwirkungspflicht und Berufsgeheimnis	43
A. Grundsatz: kein Berufsgeheimnis in eigener Sache	
B. Pflichtenkollision	44
C. Umfang des Konfliktstoffes	45
D. Lösung des Konfliktes	47
1. Einwilligung des Geheimnisherrn	49
2. Gestaltung der Buchhaltung	50
a) Problemstellung	50
b) Lösungsvorschläge	51
c) Anerkennung in der Praxis	52
aa) Bei Honorarforderungen	53
aaa) Honorarforderungen des Rechtsanwaltes	53
bbb) Honorarforderungen von Arzt und Bankier	56
ccc) Namensnennung	56
bb) Nachweis von Fremdvermögen	57
aaa) Inkassomandate	57
bbb) Vermögensverwaltung und Treuhandgelder	58
aaaa) Bei der Bank	58
bbbb) Beim Anwalt	59
cc) Schulden und Schuldzinsen	61
aaa) Nachweis durch den Schuldner	61
bbb) Bescheinigungspflicht des Geheimnisherrn	64
dd) Debitorenrückstellungen und Verluste	65
3. Neutraler Experte	66
4. Berufsgeheimnis und Steuergeheimnis	68
III. Verletzung der Mitwirkungspflichten	69
A. Ermessenstaxation	69

1. Allgemeines	69
2. Umfang der Ermessenstaxation	72
a) Fehlen einzelner Angaben	72
aa) Grundsatz	72
bb) Ausnahme	73
b) Fehlen wesentlicher Angaben	74
B. Auswirkungen der Ermessenstaxation auf das Rechtsmittelverfahren	75
1. Umkehr der Beweislast	75
2. Einsprache und Rekurs	76
C. Bestrafung wegen Steuerwiderhandlung	77
D. Schadenersatzpflicht des Geheimnisherrn?	77
IV. Folgen der Verletzung des Berufsgeheimnisses	78
 § 4 Bei den übrigen Bundessteuern	81
I. Einleitung	81
II. Steuererhebung	81
A. Allgemeines	81
B. Mitwirkungspflicht und Berufsgeheimnis	82
1. Im allgemeinen	82
2. Die Bedeutung von Art. 40 Abs. 5 VStG rsp. 37 Abs. 5 StStG im besonderen	84
C. Folgen der Verweigerung der Mitwirkung	86
1. Im allgemeinen	86
2. Verweigerung der Mitwirkung und Berufsgeheimnis	86
D. Würdigung des Bankgeheimnisvorbehaltes mit Blick auf die direkten Steuern	86
 2. Abschnitt Mitwirkungspflicht des Geheimnis- trägers als Dritter	88
 § 5 Bei den direkten Steuern	88
I. Mitwirkungspflichten Dritter im allgemeinen	88
II. Mitwirkungspflichten Dritter im einzelnen	90
A. Auskunftspflichten	90
1. Auskunftspflicht der Ehefrau	90
2. Auskunftspflicht der Gesellschaft und der Gesellschafter	90

B. Bescheinigungspflichten	91
1. Lohnausweis	92
2. Bescheinigungspflicht der juristischen Person	92
3. Gläubiger- und Schuldnerbescheinigung	92
4. Bescheinigungspflicht des Versicherers und der Stiftung	93
5. Generalklausel des WStB	93
C. Auskunftspflicht von Verwaltungs- und Gerichtsbehörden	93
III. Mitwirkungspflicht und Berufsgeheimnis	95
A. Bescheinigungspflicht	95
1. Grundsatz	95
2. Ausnahme	97
B. Auskunftspflicht	98
C. Auskunftspflicht der Verwaltungsbehörden und Amtsgeheimnis	99
IV. Verletzung der Mitwirkungspflicht des Dritten	99
A. Folgen für den Dritten	99
1. Verweigerung der Bescheinigungs- und Auskunftspflicht	99
2. Verweigerung der Amtshilfe	100
B. Folgen für den Steuerpflichtigen	100
V. Auskunftspflichten im Inventarisationsverfahren	101
A. Direkte Auskunftspflicht der Erben	101
1. Im allgemeinen	101
2. Auskunftspflicht und Berufsgeheimnis	102
B. Mitwirkungspflichten Dritter	103
C. Folgen der Verletzung von Mitwirkungspflichten	105
§ 6 Bei den übrigen Bundessteuern	107
I. Mitwirkungspflicht Dritter im allgemeinen	107
II. Die einzelnen Mitwirkungspflichten	107
A. Im allgemeinen	107
1. Amtshilfe	107

2. Mitwirkungspflicht privater Drittpersonen	108
B. Mitwirkungspflicht und Schweigepflicht	108
1. Amtshilfe	108
2. Auskunftspflicht privater Drittpersonen	108
C. Verweigerung der Mitwirkung	109
1. Verweigerung der Amtshilfe	109
2. Verweigerung der Mitwirkung privater Drittpersonen	109
2. Kapitel Steuerstrafrecht	110
1. Abschnitt Einleitung	110
I. Zweck des Steuerstrafrechts	110
II. Thematische Gliederung	111
2. Abschnitt Bei den direkten Steuern	112
§ 7 Steuerwiderhandlung und Hinterziehung	112
I. Geheimnisträger als fehlbarer Steuerpflichtiger	112
A. Das Verfahren im allgemeinen	112
1. Bei der Steuerwiderhandlung	112
2. Bei der Steuerhinterziehung	112
B. Keine Mitwirkungspflicht	113
C. Aussagerecht	114
1. Rechtfertigungsgründe	115
a) Einwilligung des Geheimnisherrn	115
b) Entbindung durch die vorgesetzte Behörde	116
c) Notstand	118
II. Geheimnisträger als Dritter	119
§ 8 Steuerbetrug	120
I. Verfahren im allgemeinen	120
II. Geheimnisträger als Angeschuldigter	121
A. Keine Mitwirkungspflicht	121

B. Aktenbeschlagnahme und Berufsgeheimnis	121
C. Schweigepflicht - Aussagerecht	122
III. Geheimnisträger als Auskunftsperson	123
A. Auskunfts- und Zeugnispflichten Dritter	123
B. Zeugnisverweigerungsrecht	123
C. Aktenbeschlagnahme und Berufsgeheimnis	125
D. Mitwirkung und Berufsgeheimnis	126
E. Anzeigepflicht?	126
IV. Teilnahme am Steuerbetrug	127
V. Kriminalisierung der Steuerhinterziehung?	129
A. Direkte Auskunftspflicht	129
B. Verrechnungssteuer	130
C. Kriminalisierung	131
3. Abschnitt	134
§ 9 Strafverfahren bei den übrigen Bundessteuern	134
I. Geheimnisträger als Angeschuldigter	134
II. Geheimnisträger als Dritter	135
A. Auskunftspflicht und Zeugnisverweigerungsrecht	135
B. Art. 40 Abs. 5 VStG rsp. 37 Abs. 5 StStG leges speciales zu Art. 50 VStrR?	136
C. Aktenbeschlagnahme und Durchsuchung	137
4. Teil: DAS STEURERGEHEIMNIS	139
1. Kapitel Einleitung	139
§ 10 Begriffe	139
I. Begriff des Steuergeheimnisses	139
II. Rechtsgrundlagen	140
III. Zweck des Steuergeheimnisses	142
A. Persönlichkeitsschutz	142
B. Oeffentliche Interessen	143
IV. Geheimnisherr	145
V. Geheimnisträger	145
VI. Dritte	147
VII. Schutzobjekt	147

VIII. Zeitliche Dauer der Schweigepflicht	150
2. Kapitel Umfang des Geheimnisschutzes	151
1. Abschnitt Grundsatz: Steuergeheimnis	151
2. Abschnitt Abweichungen vom Steuergeheimnis	152
§ 11 Einleitung	152
I. Ueberblick	152
II. Begriff	153
III. Rechtsgrundlagen	154
§ 12 Verwendung der Informationen über einen Steuerpflichtigen durch die Steuerbehörden selbst	157
I. Im allgemeinen	157
II. Informationen über Dritte	158
A. Grundsatz	159
B. Ausnahme	160
III. Verwendung privater Informationen	161
§ 13 Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden	162
I. Einleitung	162
II. Informationsaustausch innerhalb der gleichen Steuerhoheit	163
A. Innerhalb eines Kantons	163
B. Innerhalb des Bundes	164
III. Informationsaustausch zwischen verschiedenen Steuerhoheiten	166
A. Einleitung	166
B. Die Rechtsgrundlagen im einzelnen	167
1. Wehrsteuerbeschluss	167
2. Uebrige Bundessteuern	169
3. Kreisschreiben	172
4. StGB	173
5. Kantonale Steuergesetze	173
6. Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen	173
7. Rechtshilfekonkordat	174

8. Richtlinien für das interkantonale Informationswesen	174
IV. Umfang und Verwendung der Informationen	175
A. Umfang	175
1. Gesetzmässigkeit	176
2. Verhältnismässigkeit, Erforderlichkeit, Zumutbarkeit	178
3. Datenschutz	178
B. Verwendung	179
V. Form des Auskunftsaustausches	180
A. Allgemeines	180
B. Richtlinien für das interkantonale Informationswesen	181
§ 14 Auskunftsaustausch mit den übrigen Verwaltungsbehörden	184
I. Einleitung	184
II. Rechtsgrundlagen	185
A. Amtshilfe an andere Verwaltungsbehörden	185
1. Rechtsgrundlagen im Steuerrecht	185
2. Rechtsgrundlagen ausserhalb des Steuerrechts	186
3. Rechtsgrundlagen für die Zürcher Steuerbehörden im besonderen	188
B. Auskunftserteilung an die Steuerbehörden	190
III. Umfang des Auskunftsaustausches	191
§ 15 Auskünfte an Dritte	194
I. Allgemeines	194
II. Steuerbuchauflage und Steuerausweis	195
A. Gesetzliche Regelung	195
B. Motivation	196
C. Kritik	197
D. Steuergeheimnis und Publizität der Steuerfaktoren	199
III. Amtliche Publikationen	200
A. Publikation von Steuerentscheiden	200
B. Oeffentlichkeit amtlicher Register	201

§ 16	Auskünfte gegenüber Steuerpflichtigen	202
	I. Grundsatz	202
	II. Schranken der Akteneinsicht	202
	III. Vertreter des Steuerpflichtigen	204
§ 17	Informationsaustausch mit ausländischen Steuerbehörden	205
	I. Einleitung	205
	II. Rechtsgrundlagen für den Informationsaustausch	207
	A. Ueberblick	207
	B. Doppelbesteuerungsabkommen	210
	1. Ueberblick	210
	2. Umfang der Amtshilfe	212
	3. Voraussetzungen des Informationsaustausches im einzelnen	215
	a) Selbsthilfe	215
	b) Gegenseitigkeit	215
	c) Erforderlichkeit	217
	aa) Grundsatz	217
	bb) Sonderfall USA	218
	aaa) DBA	219
	bbb) Rechtshilfeabkommen	221
	d) Amtshilfe und Berufsgeheimnis	222
	aa) Allgemeines	222
	bb) Tragweite des Vorbehalts	225
	cc) Bundesgerichtliche Begründung	226
	dd) Kritik	227
	ee) Präzisierung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung	230
	e) Ordre public	231
	4. Form	231
	a) "Kleine" Amtshilfe	231
	b) Verständigungsverfahren	233
	c) Technische Amtshilfe	234

C. Amts- und Rechtshilfe aufgrund "einseitiger" schweizerischer Erlasse	235
1. Missbrauchsbeschluss	235
2. Rechtshilfegesetz	237
D. Mittelbare Amtshilfe	239
III. Amtshilfe und Steuergeheimnis	239
A. Allgemeines	239
B. Steuergeheimnis und "kleine" Amtshilfe	241
C. Steuergeheimnis und Verständigungsverfahren	244
D. Steuergeheimnis und technische Amtshilfe	244
E. Steuergeheimnis und Missbrauchsbeschluss	245
F. Steuergeheimnis und mittelbare Amtshilfe	246
IV. Entwicklungstendenzen	247
A. Ausgangslage	247
B. Sich stellende Schwierigkeiten	248
C. Einstellung der Schweiz	249
 3. Kapitel	252
§ 18 Verletzung des Steuergeheimnisses	252
I. Verletzungshandlung	252
A. Einleitung	252
B. Verletzung	252
II. Straffolgen	255
A. Strafrechtliche Verantwortlichkeit	255
B. Disziplinarrechtliche Verantwortlichkeit	257
C. Vermögensrechtliche Verantwortlichkeit	258
III. Nachweis der Geheimnisverletzung	259
 5. Teil: STEUERGEHEIMNIS UND BERUFSGEHEIMNIS	260
I. Ausgangslage	260
II. Argumente pro	260
III. Kritik	262
IV. Ergebnis	265

LITERATURVERZEICHNIS

Die in diesem Verzeichnis aufgeführten Schriften werden mit dem Namen des Verfassers zitiert (Aufsätze unter zusätzlicher Angabe der Fundstelle). Zur Unterscheidung mehrerer Werke des gleichen Autors dient das in Klammern gesetzte Stichwort.

- Aubert Maurice, Remise d'informations à l'étranger dans le cadre des conventions en vue d'éviter les doubles impositions et l'entraide judiciaire en matière pénale, ASA 46 (1977/78) S. 273ff.
- Aubert Maurice/Kernen Jean-Philippe/Schönle Herbert, Das schweizerische Bankgeheimnis, Bern 1978
- Blass Heinz Walter, Die Berufsgeheimhaltungspflicht der Aerzte, Apotheker und Rechtsanwälte, Zürcher Diss. 1944
- Aeltere und neuere Probleme der Pflicht zur Wahrung des "Berufsgeheimnisses", SJZ 62 (1966) S. 337ff.
- Blumenstein Ernst, System des Steuerrechts, 3. von Irene Blumenstein neu bearbeitete Auflage, Zürich 1971 (System)
- Die Stellung dritter Personen im Steuerveranlagungs- und Steuerjustizverfahren, ASA 9 (1940/41) S. 369ff.
 - Die verfahrensrechtliche Stellung des Wehrsteuerpflichtigen, ASA 10 (1941/42) S. 113ff.
 - Die Editionsspflicht der Aktiengesellschaft im Steuerveranlagungsverfahren, ASA 13 (1944/45) S. 337ff.
- Böckli Peter, Anwaltsgeheimnis und Fiskus im Rechtsstaat, SJZ 76 (1980) S. 105ff., S. 125ff.
- Bodmer Daniel/Kleiner Beat/Lutz Benno, Kommentar zum Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen vom 8. November 1934 sowie zu der Verordnung vom 17. Mai 1972 und der Vollziehungsverordnung vom 30. August 1961, Zürich 1976
- Bösch Paul, Interkantonaies Informationswesen in Steuersachen, ZBl 33 (1932) S. 65ff.
- Bosshardt Oskar, Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer, Zürich 1952
- Bemerkungen zur Veröffentlichung von Entscheiden, ZBl 67 (1966) S. 345ff.
- Breitenstein Friedrich, Zur Schweigepflicht der Verwaltungsbehörden, ZBl 48 (1947) S. 352ff.

- Bühler Ottmar, Stil und Veröffentlichung der Entscheidungen höchster Steuergerichte in USA, England und Frankreich, "Steuer und Wirtschaft" 32 (1955) S. 685ff.
- Capitaine Georges, La question du secret des banques en droit suisse, Genfer Diss. 1933
- De Capitani Werner, Internationale Rechtshilfe, Eine Standortbestimmung, Strafsachen und Verwaltungssachen, Referate und Mitteilungen des Schweizerischen Juristenvereins 115 (1981) S. 367ff.
- Comment Albert, Secret professionnel du notaire et exigences fiscales, RDAF XV (1959) S. 109ff.
- Comtesse F.H., Begriff und Schutz des Geheimnisses im schweizerischen Strafgesetzbuch, ZStR 56 (1942) S. 257ff.
- Dagon Roger, Berufs-, Bankgeheimnis und Fiskus, SJZ 69 (1973) S. 1ff.
- Dubach Werner, Das Disziplinarrecht der freien Berufe, ZSR NF 70 (1951) S. 1aff.
- Egger A., Zürcher Kommentar zu Art. 1-89 ZGB, I. Bd. Einleitung und Personenrecht, 2.A., Zürich 1930
- Eulau Martin, Der Nachweis im Steuerrecht, StR 14 (1959) S. 13ff.
- Fidek Alois, Das Berufsrecht der Anwälte und Rechtsagenten im Kanton St. Gallen, Zürcher Diss. 1951
- Flubacher Marcus Jacques, Amts- und Rechtshilfe im interkantonalen und internationalen Steuerrecht der Schweiz, Basler Diss. 1973
- Flüge H.P., Zum Bundesratsbeschluss betreffend ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, SAG 35 (1963) S. 185ff.
- Missbrauch kontra Missbrauch, Kritische Bemerkungen zu einem Entwurf der Eidg. Steuerverwaltung vom 30.3.62 zu einem Bundesratsbeschluss betr. Massnahmen gegen die unberechtigte oder missbräuchliche Inanspruchnahme von zwischenstaatlichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, StR 18 (1963) S. 62ff.
- Fromer Leo, Bundessteuerrecht und Anwaltsgeheimnis, SJZ 39 (1942/43) S. 428ff.
- Gautschi Georg, Steuerrecht und berufliche Schweigepflicht, SJZ 39 (1942/43) S. 451f.
- Giacometti Zaccaria, Anwaltsgeheimnis und steuerrechtliche Ediktionspflicht im Kanton Zürich, ZBl 45 (1944) S. 314ff.
- Giesker Hans, Das Recht des Privaten an der eigenen Geheimosphäre, Ein Beitrag zu der Lehre von den Individualrechten, Zürcher Diss. 1904

- Grossen Jacques-Michel, Das Recht der Einzelpersonen, Schweizerisches Privatrecht II, Basel und Stuttgart 1967, S. 285ff.
- Grossmann Anna Maria, Die Verletzung des Amtsgeheimnisses auf Grund des Strafgesetzbuches Art. 320, Berner Diss. 1944
- Grüninger Emanuel/Studer Walter, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 9.A., Basel 1970
- Hauser Robert, Das Bankgeheimnis im Zivil- und Strafprozess sowie in der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, in Das schweizerische Bankgeheimnis, Bankwirtschaftliche Forschungen Bd. 10, Bern und Stuttgart 1972, S. 25ff. (Bankgeheimnis)
- Kurzlehrbuch des schweizerischen Strafprozessrechts, Basel 1978 (Strafprozessrecht)
 - Zur Beweisaussage im Zivilprozess, in Recht und Wirtschaft heute, Festgabe Max Kummer, Bern 1980, S. 617ff. (Festgabe Kummer)
- Höhn Ernst, Steuerrecht, Ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium, 3. überarbeitete A., Bern und Stuttgart 1979 (Steuerrecht)
- Das Bankgeheimnis im Steuerstrafrecht mit Berücksichtigung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, in Das schweizerische Bankgeheimnis, Bankwirtschaftliche Forschungen Bd. 10, Bern und Stuttgart 1972, S. 37ff. (Bankgeheimnis)
- Höhn Ernst/David Eugen, Doppelbesteuerungsrecht, Eine Einführung in das interkantonale und internationale Steuerrecht der Schweiz, Finanzwirtschaft und Finanzrecht Bd. 12, Bern und Stuttgart 1973
- Huber Otto A., Die Geheimhaltungspflicht des Beauftragten unter spezieller Berücksichtigung des Bankgeheimnisses, Zürcher Diss. 1936
- Hunzinger Max, Das Berufsgeheimnis, insbesondere das Bankgeheimnis im schweizerischen Steuerrecht, ASA 13 (1944/45) S. 273ff.
- Imboden Max/Rhinow René A., Schweizerische Verwaltungsrechtssprechung, 2 Bände, 5.A., Basel und Stuttgart 1976
- Jann Adolf, Der Umfang und die Grenzen des Bankgeheimnisses nach schweizerischem Recht, Berner Diss. 1938
- Känzig Ernst, Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962
- Die eidgenössische Wehrsteuer, Ergänzungsband, 2.A., Basel 1972 (EB)
- Klaus E., Anmerkung zu Aufsatz Giacometti "Anwaltsgeheimnis und steuerrechtliche Editionsspflicht im Kanton Zürich", ZBl 45 (1944) S. 314.

- Klauser Peter, Das schweizerische Bankgeheimnis und seine internationale Tragweite, Wirtschaft und Recht 29 (1977) S. 1ff.
- Kleiner Beat, Das Bankgeheimnis in der Schusslinie, in Das schweizerische Bankgeheimnis, Bankwirtschaftliche Forschungen Bd. 10, Bern und Stuttgart 1972, S. 11ff.
- Koch Carl/Wolter Björn, Das Steuergeheimnis, Systematik und Einzelfragen der Geheimhaltungspflichten der Finanzbehörden, Köln 1958
- Lavanchy Paul, Das Bankgeheimnis in der Schweizerischen Gesetzgebung mit besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts, Zürcher Diss. 1935
- Locher Kurt, Das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen, Textausgabe und Praxis, 3 Bände, Basel 1959-1971 (DB CH/D)
- Internationale Zusammenarbeit in Fiskalsachen in schweizerischer Sicht, insbesondere die internationale Amts- und Rechtshilfe in Steuer- und Steuerstrafsachen, ASA 50 (1981/82) S. 97ff.
- Locher Kurt/Meier Walter/von Siebenthal Rudolf, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz - Deutschland 1971 und 1978, Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlass- und Erbschaftsteuern, Textausgaben und Praxis, 4 Bände, Basel 1980
- Lohsing Ernst, Der Begriff des Berufsgeheimnisses, SJZ 39 (1942/43) S. 79ff.
- Ludwig Max Beat, Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, StR 18 (1963) S. 50ff.
- Lüscher Martin, Das schweizerische Bankgeheimnis in strafrechtlicher Sicht, Zürcher Diss. 1972
- Lusser Markus, Das schweizerische Bankgeheimnis - Ideologisches Scheinproblem oder systembedingte Institution?, Wirtschaft und Recht 30 (1978) S. 182ff.
- Masshardt Heinz, Wehrsteuerkommentar Ausgabe 1980, Zürich 1980
- Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 31 (1962/63) S. 225ff.
- Mattern Gerhard, Das Steuergeheimnis, Tübingen 1952
- Menck Thomas, Internationale Amtshilfe in Steuersachen, Deutsche Steuer-Zeitung 1971 S. 57ff.
- Menétrey Gérard, L'assistance administrative internationale en matière fiscale, ASA 49 (1980/81) S. 449ff.
- Meng F., Einführung in das aargauische Steuerrecht, Aargauische Steuerpraxis II. Teil, Aarau 1975
- Merz Hans, Berner Kommentar zum ZGB, Einleitungsband, Art. 1-10, Bern 1962
- Anwaltsgeheimnis und Fiskus, ZBJV 80 (1944) S. 337ff.

- Mossu Claude, Le projet de loi fédérale instituant des mesures propres à lutter plus efficacement contre la fraude fiscale au titre de l'impôt fédéral direct, ASA 44 (1975/76) S. 497ff.
- Das Bundesgesetz über Massnahmen gegen die Steuerhinterziehung, Der Schweizer Treuhänder 1/1980 S. 2ff., 2/1980 S. 28ff.
- Müllhaupt Walter, Berufsgeheimnis und Zeugnisverweigerungsrecht der aktienrechtlichen Revisoren, Zürcher Diss. 1973
- Nobel Peter, Praxis zum öffentlichen und privaten Bankenrecht der Schweiz, Bern 1979
- Noll Peter, Das ärztliche Berufsgeheimnis im schweizerischen Strafrecht, in Schweizerische Beiträge zum 5. Internationalen Kongress für Rechtsvergleichung, Zürich 1958 (Arztgeheimnis)
- Die Rechtfertigungsgründe im Gesetz und in der Rechtsprechung, ZStR 80 (1964) S. 166
- Oberson Raoul, Le secret professionnel et le fisc, dans Recueil de travaux suisses présentés au VIIIe Congrès international de droit comparé, Basel 1970, S. 351ff. (I)
- Le secret dans l'administration fiscale en droit suisse, Association Henri Capitant, Journées Libanaises, Paris 1974, S. 583ff. (II)
- Pedrazzini Mario M., Die bundesrätlichen Richtlinien zum Datenschutz, NZZ Nr. 143 vom 24.6.1981 und Nr. 148 vom 30.6.1981
- Perret Charles, Amnestie und Grenzen der Tatsachenermittlung im Bundessteuerrecht, ASA 9 (1940/41) S. 321ff.
- Perrin René, Le secret de fonction en droit fédéral suisse, Neuenburger Diss. 1947
- Le secret des banques et l'obligation de renseigner les autorités, SJZ 45 (1949) S. 145
- Pestalozzi Hans, Hand-Kommentar zum Zürcherischen Gesetz über die direkten Steuern Zürich 1952
- Pfund Robert W., Das Steuerstrafrecht, Basel 1954
- Bankgeheimnis in Stempel- und Verrechnungssteuer-Strafverfahren, ASA 47 (1978/79) S. 225ff.
- Pichon Maurice, Le secret professionnel, StR 11 (1956) S. 138
- Rasch Hansjörg, Die Beschlagnahme von Beweismitteln im Gewahrsam Dritter im schweizerischen Strafprozess, Zürcher Diss. 1975
- Rauber Hermann, Grundsätze des steuerlichen Informationswesens, ZBl 54 (1953) S. 242ff.

- Von Rechenberg Dieter, Beschlagnahme, Siegelung, Hausdurchsuchung gem. Zürcher Strafprozessordnung, in Kriminalistisches Institut des Kantons Zürich, Referate Wintersemester 1968/69, 7 S. 21
- Reich Markus, Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz, Zürcher Diss. 1976
- Reichlin Paul, Die Schweigepflicht des Verwaltungsbeamten, ZBl 53 (1952) S. 473
- Reimann August/Zuppinger Ferdinand/Schärrier Erwin, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 Bände, Bern 1961-1969
- Rennefahrt H., Das Anwaltsgeheimnis, SJZ 19 (1922/23) S. 61
- Rivier Jean-Marc, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980
- Runge Berndt, Der Informationsaustausch als zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen, "Recht der internationalen Wirtschaft", Aussenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters 25 (1979) S. 73ff.
- Ryser Walter, Introduction au droit fiscal international de la Suisse, Bern 1980
- Salzmann Wolfgang, Das besondere Rechtsverhältnis zwischen Anwalt und Rechtsstaat, Freiburger Diss. 1976
- Sichtermann S., Bankgeheimnis und Bankauskunft, Systematische Darstellung mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung und unter Heranziehung ausländischen Rechts, 2.A., Frankfurt a.M. 1966
- Sieben Alexander, Das Berufsgeheimnis auf Grund des eidgenössischen Strafgesetzbuches, Berner Diss. 1943
- Von Siebenthal Rudolf, Der Austausch von Informationen im Rahmen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus schweizerischer Sicht, StR 34 (1979) S. 382ff., S. 444ff.
- Schäfer A., Das Bankgeheimnis, SJZ 49 (1953) S. 333ff.
- Schmid Anatol, Um das schweizerische Bankgeheimnis, SAG 39 (1967) S. 81ff.
- Schmid Pierre/Frei Lionel/Wyss Rudolf/Schouwey Jean-Dominique, L'entraide judiciaire internationale en matière pénale, Referate und Mitteilungen des Schweizerischen Juristenvereins, 115 (1981) S. 253ff.
- Schönle Herbert/Kernen Jean-Philippe, Le secret professionnel en droit suisse, Association Henri Capitant, Journées Libanaises, Paris 1974, S. 153ff.
- Schreiber Henri-Louis, Die Auskunftspflicht dritter Personen im Steuerveranlagungsverfahren, Berner Diss. 1951

- Schwager Pius, Das schweizerische Bankgeheimnis in Berücksichtigung der Grundlagen, Zusammenhänge und Auswirkungen, Freiburger Diss. 1973
- Schwarzenbach Hans Rudolf, Die Staats- und Beamtenhaftung in der Schweiz, Zürich 1970 (Haftung)
- Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 8.A., Bern 1980 (Verwaltungsrecht)
- Schweizer Rainer J., Der Stand der Datenschutzgesetzgebung in der Schweiz, Datenschutz und Datensicherung 3/80 S. 153ff.
- Von Steiger Egon, Der strafrechtliche Schutz des Berufsgeheimnisses nach geltendem Recht und nach dem Entwurf zu einem schweizerischen Strafgesetzbuch, Berner Diss. 1934
- Steinmann G., Berufsgeheimnis und Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der Wehrsteuer, StR 36 (1981) S. 47ff.
- Stirnimann Theodor, Oeffentlichkeit und Publizität der kantonalen und kommunalen Steuerregister, StR 10 (1955) S. 607ff.
- Stör W., Die Schweigepflicht der Verwaltungsbehörden, ZBl 48 (1947) S. 233ff.
- Stratenwerth Günter, Schweizerisches Strafrecht Besonderer Teil I: Straftaten gegen Individualinteressen, 2.A., Bern 1978 (I)
- Schweizerisches Strafrecht Besonderer Teil II: Straftaten gegen Gemeininteressen, 2.A., Bern 1978 (II)
- Tuor Peter/Schnyder Bernhard, Das schweizerische Zivilgesetzbuch, 9.A., Zürich 1975 (Nachdruck 1979)
- Walder Hans-Ulrich, Zur Berücksichtigung des Bankgeheimnisses im Zivilprozess, Festschrift Max Guldener, Zürich 1973, S. 351ff. (Festschrift Guldener)
- Wegmann Paul, Die Berufspflichten des Rechtsanwalts unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Rechts, Zürcher Diss. 1969
- Weidmann Heinz, Die Rechtsstellung des Pflichtigen im schweizerischen Steuerveranlagungsverfahren, St. Galler Diss. 1952
- Sind Steuerregister zu veröffentlichen?, StR 12 (1957) S. 404
- Widmer Max, Exchange of Information, European Taxation 21 (1981) S. 162ff.
- Wuilleumier A., Le secret professionnel, ZBl 40 (1939) S. 97ff.
- Zemp Heini, Das Luzerner Anwaltsrecht, Freiburger Diss. 1968
- Zuppinger Ferdinand, Nach- und Strafsteuern gem. zürcherischem Steuergesetz, Zürich 1959 (Nachsteuer)
- Zürcher Steuergesetze, Textausgabe, II. Band, Zürich 1971 (II)

Zuppinger Ferdinand, Der Steuerbetrug unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Rechts, ZStR 91 (1975) S. 111ff.
= ASA 44 (1975/76) S. 81ff.

- Probleme der internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuer-, insbesondere in Fiskalstrafsachen, ASA 50 (1981/82) S. 5ff.
- Das Steuerstrafrecht im Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Festschrift zum 70. Geburtstag von Hans Nef, Zürich 1981, S. 315ff. (Festschrift Nef)

Zuppinger Ferdinand/Schärerrer Erwin/Fessler Ferdinand/Reich Markus, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, Bern 1978

Zweifel Martin, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Rechts, ASA 49 (1980/81) S. 513ff.

GESETZESSAMMLUNGEN UND MATERIALIEN

Für das schweizerische Steuerrecht:

Die Steuern in der Schweiz, bearbeitet von der Eidg. Steuerverwaltung unter Mitwirkung der kantonalen Steuerverwaltungen, Basel (wird laufend nachgeführt)

Für das internationale Steuerrecht der Schweiz:

Internationales Steuerrecht der Schweiz, Sammlung schweizerischer Abkommen und Ausführungsvorschriften, bearbeitet von der Eidg. Steuerverwaltung, Basel (wird laufend nachgeführt)

Internationales Steuerrecht, ZStB Nr. 80ff.

ABKUERZUNGSVERZEICHNIS

A.	Auflage
a.a.O.	am angeführten Ort
Abs.	Absatz
a.E.	am Ende
AG	Zürcher Anwaltsgesetz, Gesetz über den Rechtsanwaltsberuf vom 3.7.1938
AHVG	BG über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20.12.1946
AHVV	Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 31.10.1947
a.M.	anderer Meinung
Anm.	Anmerkung
AO	Deutsche Abgabenordnung vom 16.3.1976
Art.	Artikel
AS	Eidg. Gesetzessammlung, Amtliche Sammlung der BG und VO
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bern
BaG	BG über die Banken und Sparkassen vom 8.11.1934, geändert durch BG vom 11.3.1971
BB	Bundesbeschluss
BB1	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern
betr.	betreffend(e)
BG	Bundesgesetz
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichtes, Amtliche Sammlung, Lausanne
BGr	Bundesgericht
BO I	Beamtenverordnung 1 vom 10.11.1959
BRB	Bundesratsbeschluss
bspw.	beispielsweise
BStPO	BG über die Bundesstrafrechtspflege vom 15.6.1934
BtG	BG über das Dienstverhältnis der Bundesbeamten vom 30.6.1927 (Beamtengesetz)
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29.5.1874
BZPO	BG über den Bundeszivilprozess vom 4.12.1947

bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBA-	Doppelbesteuerungsabkommen -D (mit Deutschland), -F (mit Frankreich), - GB (mit Grossbritannien), -NL (mit Holland), -S (mit Schweden), -USA (mit den Vereinigten Staaten)
ders.	derselbe
d.h.	das heisst
Diss.	Dissertation
E.	Erwägung
EB	Ergänzungsband
Eidg.	Eidgenössisch(e)
EO	BG über die Erwerbsausfallentschädigung an Wehr- und Zivilschutzpflichtige (Erwerbssersatzordnung) vom 25.9.1952
ESchG	Zürcher Gesetz über die Erbschafts- und Schen- kungssteuer vom 26.4.1936
EstV	Eidg. Steuerverwaltung
etc.	et cetera
evtl.	eventuell
f.	und folgende (Seite, Note, usw.)
ff.	und folgende (Seiten, Noten, usw.)
Forts.	Fortsetzung
gem.	gemäss
gl.M.	gleicher Meinung
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinn
insbes.	insbesondere
IRSG	BG über die internationale Rechtshilfe in Straf- sachen vom 20.3.1981
i.S.v.	im Sinne von
IVG	BG über die Invalidenversicherung vom 19.6.1959
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinn
KUVG	BG über die Kranken- und Unfallversicherung vom 13.6.1911
lit.	litera

m.a.W.	mit anderen Worten
m.E.	meines Erachtens
N	Note(n)
NF	Neue Folge
Nr.	Nummer(n)
NZZ	Neue Zürcher Zeitung, Zürich
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OG	BG über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16.12.1943
OR	BG über das Obligationenrecht vom 30.3.1911/18.12.1936
ORK	Oberrekurskommission
OS	Offizielle Sammlung der seit 10.3.1831 erlassenen Gesetze, Beschlüsse und Verordnungen des Eidg. Standes Zürich
Pra	Die Praxis des Schweizerischen Bundesgerichts, Basel
PVG	Postverkehrsgesetz vom 2.10.1924
RB	Rechenschaftsbericht der Oberrekurskommission (bis 1959) und des Verwaltungsgerichts (seit 1960) an den Kantonsrat (Zürich)
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal, Lausanne
RGE	BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Entwurf zu einem Rahmengesetz für die Steuerharmonisierung, beschlossen von der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren am 17./18. September 1980 in Luzern
RK	Rekurskommission
rsp.	respektive
S.	Seite(n)
SAG	Die Schweizerische Aktiengesellschaft, Zürich
SAV	Schweizerischer Anwalts-Verband
SchKG	BG über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11.4.1889
SJZ	Schweizerische Juristen-Zeitung, Zürich
sog.	sogenannt
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts (seit 1970)

StenBull NR	Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Nationalrat
StenBull StR	Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Ständerat
StG	Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8.7.1951
StGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21.12.1937
StPO	Strafprozessordnung
StR	Steuer-Revue, Bern
StStG	BG über die Stempelabgaben vom 27.6.1973
Treuhänder	Der Schweizer Treuhänder
TTVG	BG betr. den Telegraf- und Telefonverkehr vom 14.10.1922
u.a.	unter anderem; und andere
u.ä.	und ähnliche
UNO	United Nations Organisation
unveröff.	unveröffentlicht
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
vgl.	vergleiche
VGr	Verwaltungsgericht
VO	Verordnung
Vorbem.	Vorbemerkung(en)
VStG	BG über die Verrechnungssteuern vom 13.10.1965
VStrR	BG über das Verwaltungsstrafrecht vom 22.3.1974
VV	Vollziehungsverordnung zum Gesetz über die direkten Steuern (des Kantons Zürich) vom 26.11.1951
VwVG	BG über das Verwaltungsverfahren vom 20.12.1968
WStB	Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9.12.1940
WUStB	BRB über die Warenumsatzsteuer vom 29.7.1941/ 20.11.1942
z.B.	zum Beispiel
ZBJV	Zeitschrift des bernischen Juristenvereins, Bern
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Zürich
ZG	Zürcher Gesetzessammlung, am 1.1.1961 in Kraft stehende Erlasse des Kantons Zürich
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907

ZH-StG	Gesetz über die direkten Steuern vom 8.7.1951 (Kanton Zürich)
ZH-StPO	Strafprozessordnung des Kantons Zürich vom 4.5.1919
ZH-ZPO	Zivilprozessordnung des Kantons Zürich vom 13.6. 1976
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
ZPO	Zivilprozessordnung
ZR	Blätter für Zürcherische Rechtsprechung, Zürich
ZSR	Zeitschrift für schweizerisches Recht, Basel
ZStB	Zürcher Steuerbuch
ZStR	Zeitschrift für Strafrecht, Bern
z.T.	zum Teil

EINLEITUNG

Die persönliche Freiheit jedes Individuums, die Anerkennung seiner persönlichen Integrität, der Unversehrtheit seiner Privat- und Geheimsphäre, wird von der Rechtsordnung hochgeachtet und unter umfassenden Schutz gestellt. Die Persönlichkeitsrechte gehören zu den Grundpfeilern unserer staatlichen Ordnung. Dennoch gelten sie nicht schrankenlos. Sie finden ihre Grenzen an den Geboten der Rechtsordnung und der Freiheit der andern.

Eine Ausprägung des Persönlichkeitsschutzes stellt einerseits die Anerkennung des Berufsgeheimnisses dar; alles, was ein Arzt oder Anwalt in seiner Tätigkeit über seine Patienten und Klienten erfährt, muss er geheimhalten. Eine der Schranken der persönlichen Freiheit stellt andererseits das Steuergesetz auf mit dem Gebot der Besteuerung jedes Bürgers nach Massgabe seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Damit verbunden ist die Verpflichtung des Bürgers zur Mitwirkung im Steuerverfahren, zur Offenbarung aller steuerlich relevanten Verhältnisse. Beim Anwalt und Arzt kollidieren Mitwirkungspflicht und Geheimhaltungspflicht. - Die vorliegende Arbeit versucht, die Stellung des Berufsgeheimnisses im Steuerrecht aufzuzeigen. Darf einerseits die steuerliche Mitwirkungspflicht so weit gehen, vom Geheimnisträger, vom Arzt, Anwalt oder Bankier die Preisgabe von Informationen über seine Patienten und Klienten zu verlangen? Wie kann er andererseits seinen Offenbarungspflichten in genügender Weise nachkommen, ohne gleichzeitig auch das Berufsgeheimnis zu verletzen?

Die Durchsetzung der Steuerrechtsordnung, die gleichmässige und gesetzmässige Besteuerung aller erfordert von den Bürgern eine weitgehende Offenbarung ihrer persönlichen Verhältnisse. Die Mitwirkungspflicht bedeutet für die Betroffenen einen Eingriff in ihre Privatsphäre. Der Bürger steht dem jedoch nicht schutzlos gegenüber. Seiner Offenbarungspflicht entspricht die Schweigepflicht der Steuerbehörden. Alle im Steuerverfahren bekanntgewordenen Verhältnisse der Steuerpflichtigen und Dritter

müssen geheimgehalten werden. - Obwohl das Steuergeheimnis grundsätzlich absolute Geltung beansprucht, gibt es Abweichungen davon. Wie weit solche bestehen und dadurch den Schutz des Bürgers in Frage stellen, ist Gegenstand des 4. Teils dieser Arbeit.

Der letzte Teil geht der Frage nach, ob das Steuergeheimnis für den Geheimnisherrn die Schutzfunktion des Berufsgeheimnisses zu übernehmen vermag. Wäre dem so, könnte der Arzt, Anwalt oder Bankier unbekümmert der ihm auferlegten Schweigepflicht den Steuerbehörden alle seine steuerlich relevanten Verhältnisse offenbaren. Seine Patienten und Klienten würden dadurch in ihren persönlichen Verhältnissen nicht verletzt. Ihr Geheimnis würde auch von den Steuerbehörden gewahrt.

1. Teil: DAS GEHEIMNIS

§ 1 Begriffe

I. Begriff Geheimnis

Als Geheimnis wird eine nicht allgemein bekannte oder wahrnehmbare Tatsache bezeichnet, die zudem nicht zur allgemeinen Kenntnisnahme bestimmt ist (1). Die geheime Tatsache muss - um rechtlich relevant zu sein - vom Menschen fassbar sein. Ein schützenswertes Rechtsgut liegt nur da vor, wo ein Mensch über die betr. Tatsache verfügen kann und deren Geheimhaltung auch will (2).

Nicht unter diese Umschreibung fallen die absoluten Geheimnisse, Natur- und biblische Wunder beispielsweise. Sie sind vom Menschen nicht ergründbar; niemand vermag über deren Lüftung zu verfügen; es besteht deshalb auch kein Rechtsschutzbedürfnis (3).

Rechtlich irrelevant sind auch die sog. relativen Geheimnisse, Tatsachen, die nur zufällig einer bestimmten Person nicht bekannt sind. Würde sie sich jedoch darum bemühen, so wäre es ihr möglich, hinter das "Geheimnis" zu kommen (z.B. physikalische oder mathematische Regeln, Fremdsprachen, etc.). Objektiv betrachtet fehlt es am Geheimnischarakter der Tatsache. Es gibt niemanden, der auf die Geheimhaltung oder Offenbarung Einfluss nehmen könnte. Es handelt sich vielmehr um ein "offenes" Geheimnis (4).

Rechtlich relevant und vom Gesetz geschützt (5) ist ein Geheimnis dann, wenn die Tatsache nur einer oder einigen wenigen Personen bekannt ist, deren Willen darauf gerichtet ist, sie

-
- 1 Egger ZGB 28 N 39; Giesker S. 1; Lavanchy S. 4/5; Schwager S. 19.
 - 2 Schreiber S. 7; Schwager S. 8.
 - 3 Sieben S. 8.
 - 4 Schwager S. 18.
 - 5 S. nachfolgend III.

nicht allgemein bekannt werden zu lassen (6). Ein faktisch bestehendes Geheimnis wird erst durch den darauf gerichteten Geheimhaltungswillen zum geschützten Rechtsgut.

Der Geheimcharakter einer Tatsache bleibt so lange aufrecht erhalten, als der Wille des Geheimnisherrn darauf gerichtet ist und die Tatsache selbst nicht allgemein bekannt und offenkundig ist. Das Anvertrauen eines Geheimnisses gegenüber einer Drittperson macht die betr. Tatsache nicht zur offenkundigen. Vielmehr wird der Dritte als Geheimnisträger zur Verschwiegenheit verpflichtet. Offenkundig wird ein Geheimnis aber dann, wenn die Tatsache allgemein, einer unbestimmten Vielzahl von Personen zugänglich ist (7).

Die Geheimosphäre bildet den Inbegriff für jene Tatsachen, die nach dem Willen des Geheimnisberechtigten der Kenntnis Dritter schlechterdings entzogen bleiben oder höchstens jenen Personen bekannt sein sollen, denen sie anvertraut werden (8).

II. Inhalt des Geheimnisses

Geheimgehalten können alle nur erdenklichen Tatsachen und Verhältnisse werden, gehören diese nun dem privaten, geschäftlichen oder öffentlichen Bereich an. Die Art des Geheimnisses richtet sich nach der Tätigkeit des Geheimnisherrn, sei dies nun eine natürliche oder juristische Person des privaten oder des öffentlichen Rechts (9). Jedes Rechtssubjekt hat seine eigene Geheimosphäre.

Geheimnisse können insbesondere sein: die persönlichen und familiären Verhältnisse, eigene Gedanken und Erlebnisse, Werturteile über Drittpersonen, Tagebücher, Briefe, Notizen, Skizzen, Pläne und Projekte, Erfindungen, Patente, Know-how, Ge-

6 Schreiber S. 7; Sichtermann S. 26; Sieben S. 11/12.

7 Schwager S. 22.

8 Grossen S. 369.

9 Giesker S. 20; Grossmann S. 12.

schäftsbücher, Rechnungen, immaterielle Güter wie Name und Ehre. Geheimnisse des Geschäftsbereichs werden oft als Betriebs-, Fabrikations-, Berufs- oder Amtsgeheimnisse bezeichnet (10).

III. Geheimnisschutz

Die Persönlichkeitsrechte und als Teil davon die Geheimsphäre einer Person werden von der Rechtsordnung unter umfassenden Schutz gestellt (11). Als Freiheitsrecht gehören sie zu den Grundpfeilern unserer staatlichen Ordnung und werden als ungeschriebene verfassungsmässige Rechte anerkannt (12).

Der Einzelne wird nicht nur vor unbefugten Eingriffen des Staates bewahrt, sondern auch vor seinen Mitmenschen, insbesondere durch die Art. 28 ZGB und 19, 41 und 49 OR. Er hat Anspruch auf Achtung und Geltung. Er ist geschützt in seiner persönlichen Integrität (13).

Der Freiheitsschutz ist nicht umfassend, sondern findet seine Schranken in den Geboten der Rechtsordnung und der Freiheit der anderen (14). Innerhalb dieser Grenzen sind die Persönlichkeitsrechte jedoch absolut, wirken gegenüber jedermann und werden gegen jeden unbefugten Eingriff geschützt (15).

Die Persönlichkeitsrechte stehen jeder Person kraft ihres Seins, um ihrer selbst willen zu (16). Sie entstehen mit der Geburt einer natürlichen oder der Gründung einer juristischen Person. Ihr Schutz endet aber nicht notwendigerweise mit dem Tod resp. der Auflösung. Vielmehr bestehen Wirkungen über diesen Zeit-

10 Egger ZGB 28 N 42f.; Lavanchy S. 4/5; Sichtermann S. 27; Rennefahrt SJZ 19 S. 62.

11 Egger ZGB 28 N 39; Schreiber S. 7/8.

12 BGE 89 I 97 E. 3; Grossen S. 355, 357; Tuor/Schnyder S. 77ff.

13 Egger ZGB 28 N 10 und 47.

14 Egger ZGB 28 N 53.

15 Egger ZGB 28 N 54; Grossen S. 356.

16 Egger ZGB 28 N 48; Blass S. 25; Grossmann S. 15.

punkt hinaus. Persönlichkeitsrechte sind höchstpersönlicher Natur. Sie stehen nur dem jeweiligen Träger zu. Nur dieser kann über sie verfügen, insbesondere auf der Geheimhaltung ihn betreffender Tatsachen bestehen oder darauf verzichten (17). Das gilt grundsätzlich auch für die juristische Person. Die Persönlichkeitsrechte kommen ihr als solcher zu, werden jedoch durch ihre Organe wahrgenommen (18).

IV. Geheimnisverletzung

Die Geheimsphäre einer Person wird verletzt durch das unbefugte Eindringen, Zunutzemachen oder Weiterverbreiten von geheimzuhaltenden Tatsachen (19).

Nicht jeder Eingriff in die Persönlichkeitsrechte eines andern ist aber unbefugt und verletzt die Geheimsphäre. Zum einen kann die Verbreitung einer bereits allgemein bekannten Tatsache kein Geheimnisbruch darstellen (20). Zum andern kann die an sich widerrechtliche Verbreitung von Geheimnissen gerechtfertigt sein. Handeln in Notwehr oder Notstand (Art. 33 und 34 StGB), in Erfüllung einer Amts- oder Berufspflicht (Art. 32 StGB), mit Ermächtigung des Geheimnisherrn (Art. 321 Ziff. 2 StGB) oder der vorgesetzten Behörde oder der Aufsichtsbehörde (Art. 320 Ziff. 2 und 321 Ziff. 2 StGB), wegen höherstehender privater oder öffentlicher Interessen oder kraft ausdrücklicher Gesetzesvorschrift macht die Offenbarung zur erlaubten (21).

V. Folgen der Geheimnisverletzung

Die Rechtsordnung gewährt dem Bürger umfassenden Schutz in

17 Schreiber S. 8/9.

18 Giesker S. 20; Comtesse S. 257; Huber S. 54; Jann S. 4.

19 Egger ZGB 28 N 54; Schwager S. 12.

20 Egger ZGB 28 N 54.

21 Schwager S. 41, 43, 45.

seinen Persönlichkeitsrechten. Sie verleiht ihm die gesetzlichen Mittel, seine Rechte gegen jeden Dritten durchzusetzen.

Den privatrechtlichen Schutz verschaffen insbesondere die Art. 27/28 ZGB und 41ff. OR (22). Sie bilden die Grundlage zur Durchsetzung von allfälligen Schadenersatz- und Genugtuungsansprüchen (23).

Eine Geheimhaltungspflicht kann aber auch vertraglich ausbedungen worden sein - z.B. kann der Arbeitnehmer vertraglich verpflichtet werden, über alles, was er bei seiner beruflichen Tätigkeit erfährt, insbesondere über Fabrikation und Herstellung eines Produktes, stillzuschweigen. Die Verletzung dieser Schweigepflicht ist ein Vertragsbruch und hat Schadenersatzansprüche des Arbeitgebers aus Art. 97ff. OR zur Folge.

In speziellen Fällen, in denen der Geheimnisträger die geheimzuhaltenden Tatsachen kraft seiner besonderen beruflichen Tätigkeit erfahren hat, zeigt die Verletzung der Geheimsphäre zusätzlich strafrechtliche Folgen. Es handelt sich um die gesetzlich besonders geschützten Berufsgeheimnisse, wie sie in Art. 320 StGB (Amtsgeheimnis), 321 StGB (Berufsgeheimnis des Geistlichen, Rechtsanwaltes, Verteidigers, Notars, Arztes, etc.), 47 BaG (Bankgeheimnis) und in einigen Spezialgesetzen (Art. 57 PVG: Postgeheimnis, Art. 39 TTVG: Telefon- und Telegraphengeheimnis, Art. 62 lit. f Kreditkassenverordnung: Bankgeheimnis) enthalten sind (24).

22 Egger ZGB 28 N 72; Tuor/Schnyder S. 82; Schreiber S. 9.

23 Blass S. 86.

24 Schreiber S. 10; Schwager S. 33.

2. Teil: DAS BERUFSGEHEIMNIS

§ 2 Begriffe

I. Definition

Schon zahlreiche Arbeiten haben sich mit dem Berufsgeheimnis befasst; nirgends jedoch, auch nicht in den Gesetzen, findet es sich klar definiert (1). In einem ganz allgemeinen Sinn kann es aber folgendermassen umschrieben werden: Berufsgeheimnis ist jede einem Berufsangehörigen in Berufsausübung zur Kenntnis gelangte, eine natürliche oder juristische Person betreffende, nicht offenkundige Tatsache, die geheimgehalten werden muss (2).

Die Preisgabe von persönlichen Verhältnissen (Geheimnissen) geschieht aus der Zwangslage heraus, einzig mit fremder Hilfe oder Rat die persönlichen Interessen richtig wahrnehmen zu können. Die "confidence nécessaire" (3) zwischen Geheimnisherr und Geheimnisträger, welche auch für die effiziente Berufsausübung des letzteren erforderlich ist, wird diesem jedoch nur geschenkt, wenn der Geheimnisherr dessen absoluten Verschwiegenheit versichert sein kann (4).

Die Schweigepflicht ergibt sich einerseits aus Sitte und Moral, andererseits wird sie auch vom Recht umfassend anerkannt und geschützt.

1 Huber S. 16; Capitaine S. 20.

2 BGE 75 IV 73f.; Lohsing SJZ 39 S. 80; Dagon SJZ 69 S. 2; Wegmann S. 159; Rasch S. 69; Wuilleumier ZBl 40 S. 97; Huber S. 17; Weidmann S. 130; Schwager S. 33; für das Bankgeheimnis im besonderen: Lusser S. 186; Aubert/Kernen/Schönle S. 29.

3 BGE 45 II 543; Sieben S. 12ff.

4 BGE 75 IV 74; Oberson I S. 352; Huber S. 12.

II. Rechtsgrundlagen des Geheimnisschutzes

A. Zivilrecht

Das Berufsgeheimnis beruht auf dem Recht eines jeden auf Schutz seiner Persönlichkeitsrechte. Die Unverletzlichkeit der Geheimsphäre als Teil der Privatsphäre wird von der Rechtsordnung umfassend geschützt (5). Art. 27/28 ZGB und Art. 19, 41 und 49 OR bieten Schutz gegen jeden unerlaubten Eingriff in die persönlichen Rechtsgüter einer natürlichen oder juristischen Person (6). Zur Geheimsphäre gehören die gesamten persönlichen Verhältnisse, aber auch die vermögensrechtlichen Angelegenheiten (7).

Dank der rechtlichen Anerkennung der Privatsphäre kann gegen jedermann - Berufs- oder Privatperson - geklagt werden, der die vertrauliche Mitteilung einer Person missbraucht. In einem weiten Sinn kann daher unter Berufsgeheimnis jede einer Berufsperson in Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit anvertraute persönliche Tatsache verstanden werden. Der besondere Schutz des Berufsgeheimnisses (8) ist primär Ausfluss des allgemeinen Persönlichkeitsschutzes gem. Art. 28 ZGB (9).

B. Vertrag

In vielen Fällen wird vertraglich eine Geheimhaltungspflicht vereinbart. Zu denken ist dabei v.a. an Auftragsverhältnisse mit Aerzten, Psychologen, Anwälten, Rechtsberatern, Treuhändern, Banken, etc., an Darlehens- und Hinterlegungsverträge, Arbeits- und Werkverträge. Der Vertragspartner ist zu aller Sorgfalt und Aufmerksamkeit verpflichtet (z.B. Art. 398 OR). Darin eingeschlossen

-
- 5 BGE 44 II 320; Aubert/Kernen/Schönle S. 29; Tuor/Schnyder S. 79ff.
6 BGE 97 II 100 E.2, 64 II 169 E.6; Egger ZGB 28 N 39; Huber S. 22; Blass S. 71; Aubert/Kernen/Schönle S. 29; Schwager S. 13.
7 Lusser S. 186.
8 Vgl. nachfolgend II.C.
9 Weidmann S. 130.

ist auch die Pflicht zur Verschwiegenheit aller bei der Geschäftsbesorgung zur Kenntnis gelangten Tatsachen oder auch dieser selbst. Bei einigen Vertragsverhältnissen - z.B. mit Arzt, Anwalt und Bank - besteht die Verschwiegenheitspflicht auch ohne spezielle Vereinbarung als vertragliche Nebenpflicht (10). Die Verletzung der Sorgfalts- und Treuepflichten löst vertragliche Schadenersatzfolgen gem. Art. 97ff. OR aus.

C. Strafrecht

Wird der Begriff Berufsgeheimnis verwendet, so versteht man darunter i.d.R. nur die strafrechtlich geschützten Berufsgeheimnisse. Gem. Art. 321 StGB und 47 BaG sind darauf verpflichtet: Geistliche, Rechtsanwälte, Verteidiger, Notare, nach Obligationenrecht zur Verschwiegenheit verpflichtete Revisoren, Aerzte, Zahnärzte, Apotheker, Hebammen, deren Hilfspersonen, Studierende sowie Banken.

Die besondere Verschwiegenheitspflicht und die darauf drohende strafrechtliche Sanktion erklärt sich aus dem besonderen Vertrauensverhältnis, das zwischen Arzt und Patient, Anwalt und Klient, Bank und Kunde, etc. besteht. Ihren Berufen ist es eigen, dass sie mit besonders schutzwürdigen Gütern zu tun haben, mit Tatsachen aus dem höchstpersönlichen Bereich der ratsuchenden Personen. Ihre Vertrauensstellung ermöglicht ihnen überhaupt erst, ihren Beruf nach den "Regeln der Kunst" auszuüben (11). Der zivilrechtliche Schutz erweist sich gerade in diesem Bereich, wo der Private faktisch darauf angewiesen ist, seine "Geheimnisse" einem Dritten preiszugeben, nicht immer als genügend (12). Der aus einer persönlichen Notlage heraus sich an einen Arzt oder Anwalt Wendende wird sich diesem

10 Aubert/Kernen/Schönle S. 30; Huber S. 23, 27; Lusser S. 185.

11 Willeumier ZBl 40 S. 97; Blass S. 114.

12 Hunzinger ASA 13 S. 285; Giacometti ZBl 45 S. 315; Giesker S. 131; Lüscher S. 9; Lusser S. 186; Merz ZBJV 80 S. 339; Weidmann S. 133; Willeumier ZBl 40 S. 98; Sieben S. 26.

nur dann bedingungslos anvertrauen, wenn er der absoluten Verschwiegenheit versichert ist; ein strafrechtlich geschütztes Berufsgeheimnis gibt ihm Gewähr dafür.

Das Berufsgeheimnis wird nicht erst durch das Strafrecht begründet, sondern ist - wie bereits ausgeführt wurde - die öffentlichrechtliche Sanktionierung einer bestehenden privatrechtlichen Schweigepflicht (13). Dies entspricht dem Interesse der Allgemeinheit und des Staates an der Wahrung der Persönlichkeitsrechte jedes Einzelnen (14).

D. Standesrecht

Die Kantone haben insbesondere für alle Medizinalpersonen, Rechtsanwälte und Notare ein spezielles Berufsrecht geschaffen (15). Es verpflichtet die Berufsangehörigen zur gewissenhaften, standesgemässen Berufsausübung, insbesondere auch zur Verschwiegenheit über beruflich wahrgenommene Verhältnisse eines Dritten. Die Verletzung von Berufspflichten wird disziplinarisch geahndet. Die Disziplinar massnahme kommt zu einer allfälligen strafrechtlichen Sanktion hinzu, ist aber grundsätzlich von dieser unabhängig (16).

E. Standesregeln

Aerzte, Apotheker und Anwälte sind zusätzlich an die Geheimhaltungspflicht ihrer Standesordnungen, den Statuten und Reglementen ihrer Berufsverbände, gebunden (17). Die Standesregeln prä-

13 Aubert/Kernen/Schönle S. 34; Höhn Bankgeheimnis S. 44.

14 Schwager S. 35; vgl. nachfolgend III.

15 Vgl. z.B. Zürcher Anwalts-gesetz vom 3.7.1938, BS 6 S. 727; Zürcher Gesetz über das Medizinalwesen von 1854, BS 4 S. 469. Das Berufsrecht der Banken ist als einziges eidgenössisch geregelt im Bankengesetz vom 8. November 1934.

16 Schwager S. 48; Wegmann S. 62.

17 Blass S. 117; Wegmann S. 63; Dubach ZSR NF 70 S. 129a. Z.B. Verein Zürcher Rechtsanwälte.

zisieren die oftmals rudimentären staatlichen Berufsgesetze und enthalten deshalb i.d.R. weitergehendere Verpflichtungen. Sie dienen v.a. dem Ansehen des Berufsstandes als "Wahrer" des Berufsgeheimnisses, während das Strafrecht den Träger selbst in besonderer Weise in seinen Interessen schützen will (18).

III. Zweck des Berufsgeheimnisses

A. Persönlichkeitsschutz

Primärer Zweck des Berufsgeheimnisses ist Schutz der Geheimsphäre des Ratsuchenden. Dessen private Interessen stehen im Vordergrund. Das unerlässliche Vertrauensverhältnis zwischen Arzt und Patient (19), Anwalt und Klient (20), Bankier und Kunde erfährt einen umfassenden, sowohl privatrechtlichen als auch öffentlichrechtlichen Schutz durch die Rechtsordnung. Der Ratsuchende soll versichert sein, dass die Berufspersonen unbesehen der Tragweite und Bedeutung des ihnen Anvertrauten - handle es sich nun um einen Bagatellfall oder ein Kapitalverbrechen - ihre Verschwiegenheit wahren und gegenüber Dritten über die im Rahmen ihrer Tätigkeit anvertrauten und wahrgenommenen Tatsachen nichts verlauten lassen (21). Das gilt in besonderem Mass auch für den wirtschaftlichen Bereich (22). Gesundheit, Ehre und guter Ruf des Betroffenen dürfen nicht gefährdet werden (23).

In psychologischer Hinsicht verschafft das Berufsgeheimnis

18 ZR 48 Nr. 15.

19 BGE 75 IV 73/74.

20 BGE 97 I 838; 91 I 205/06.

21 Für viele Menschen ist es peinlich, Einblick in ihre persönlichen Verhältnisse gewähren zu müssen. Noch viel schlimmer ist jedoch der Gedanke, dass nicht nur der Arzt, Anwalt oder Bankier, sondern noch weitere Personen von seinen "Geheimnissen" erfahren könnten. Ihr Schutzbedürfnis ist deshalb besonders gross. Vgl. Blass S. 27/28.

22 Aubert/Kernen/Schönle S.30, 416; Schwager S. 57; Grossen S. 374.

23 Huber S. 28, 30.

dem Geheimnisherrn das nötige Zutrauen zur Berufsperson; gleichzeitig hat er aber auch die Gewissheit, dass sein Vertrauen nicht missbraucht wird (24). Dank der drohenden strafrechtlichen Sanktion ist diese Sicherheit besonders gross, erweist sich doch der zivilrechtliche Schutz allein in diesem Bereich, wo der Private faktisch auf den Beizug solcher Berufspersonen angewiesen ist, oft nicht als genügend (25).

B. Oeffentliche Interessen

Die gesetzliche Statuierung der Schweigepflicht bestimmter Berufsgruppen ist aus der Notwendigkeit heraus erfolgt, deren Verschwiegenheit von Staates wegen garantieren zu müssen (26).

1. Anwaltsgeheimnis

Nach Ansicht verschiedener Autoren (27) besteht das Anwaltsgeheimnis aber auch im öffentlichen Interesse.

Die Bedeutung des staatlich unabhängigen Rechtsanwaltes in der Rechtspflege hat immer mehr an Bedeutung gewonnen. Wo neben dem Bürger der Staat selbst vor Gericht auftritt - z.B. im Strafrecht der Staatsanwalt als Ankläger oder im Steuerrecht das Gemeinwesen zur Durchsetzung seiner Steuerforderung - kann der Bürger sehr leicht in einen Informationsrückstand geraten: dort die fachlich qualifizierte und spezialisierte Behörde, die schon in ihrer Rolle als staatlicher Vertreter mehr Macht auf sich vereint, hier das rechtsunkundige, womöglich auch intellektuell unterlegene Bürger. Das rechtsstaatliche Gleichgewicht vor Gericht kann in diesen Fällen oft nur durch Beizug eines fachlich kompetenten Rechtsvertreters des Bürgers hergestellt wer-

24 Wegmann S. 156.

25 Lüscher S. 9; Sieben S. 26; Weidmann S. 133; Willeumier ZBl 40 S. 98; Hunzinger ASA 13 S. 285; Giacometti ZBl 45 S. 315; Merz ZBJV 80 S. 339; Giesker S. 131; Lusser S. 186.

26 Blass S. 29; Schreiber S. 10.

27 Böckli SJZ 76 S. 108; Merz ZBJV 80 S. 339/40; Wegmann S. 156; Gautschi SJZ 39 S. 452; Salzmann S. 86.

den. Der Anwalt wird damit "zum notwendigen Element der unabhängigen Rechtspflege" (28). Nur auf diese Weise kann die Stellung des Bürgers bei den immer komplexer werdenden Beziehungen zum Staat, zu Verwaltung und Gericht gewahrt werden (29).

Die Geheimhaltungspflicht ist unerlässliche Voraussetzung für den Anwaltsberuf, so dass dem Anwaltsgeheimnis grundlegende Bedeutung im Rechtsstaate zukommt. Erst die strikte Anerkennung des Anwaltsgeheimnisses - selbst bei Interessenkollisionen mit dem Staat - und der Stellung des Anwaltes im Rechtsstaat garantiert die waffengleiche Rechtspflege. Nur dann kann und darf der Anwalt nicht gezwungen werden, gegen seinen Klienten auszusagen (30).

2. Bankgeheimnis

Ist man beim Bankgeheimnis auch geneigt, nur die subjektiven Vermögensinteressen des Kunden und die Geschäftsinteressen der Bank anzuerkennen (31), so darf nicht übersehen werden, dass das Bankgeheimnis, ja das ganze Bankwesen, eine wesentliche Stütze des schweizerischen Wirtschaftssystems darstellt und daher auch öffentliche Interessen berührt (32). Ob allerdings das Bankgeheimnis volkswirtschaftlich von so eminenter Bedeutung ist wie etwa das Anwaltsgeheimnis für die unabhängige Rechtspflege, ja für die Banken gar zur Existenzfrage wird, mag zu bezweifeln sein. Immerhin funktionieren auch die Bankensysteme der USA oder der BRD mit nur einem beschränkten Geheimnisschutz. Doch ist der Schutz des Bankgeheimnisses auch nach schweizerischem Recht nicht so absolut

28 Böckli SJZ 76 S. 108; Wegmann S. 46, 156.

29 Merz ZBJV 80 S. 340.

30 BGE 91 I 206; Sieben SJZ 41 S. 256; Böckli SJZ 76 S. 108f. spricht vom Anwaltsgeheimnis als grundgesetzlich garantiertem Institut des Rechtsstaates (S. 109).

31 So Böckli SJZ 76 S. 107; Rasch S. 59; Schäfer SJZ 49 S. 341.

32 Aubert/Kernen/Schönle S. 59; Capitaine S. 8, 35; Huber S. 30; Lusser S. 200; Schreiber S. 73.

und unumschränkt, wie das von Gegnern des Bankgeheimnisses immer wieder behauptet wird.

Das Bankgeheimnis dient dem Schutz der Vermögensinteressen als Teil der Persönlichkeitssphäre des Kunden. Der Staat anerkennt und schützt das Vertrauensverhältnis der Kunden zur Bank und betrachtet es als Teil des verfassungsmässig sichergestellten Rechtes auf eine unversehrte Privatsphäre (33).

Das Bankgeheimnis wurde mit Inkraftsetzung des Bankengesetzes im Jahre 1934 auch strafrechtlich sanktioniert. Die wohl seit jeher (34) bestehende privatrechtliche Schweigepflicht sollte v.a. wegen der Gefahr ausländischer Spionage (35) auch strafrechtlich abgesichert werden. Anlass für diese Befürchtungen gaben zahlreiche Versuche totalitärer Regimes, ihre Devisesengesetzgebung - welche oft auf Enteignung ihrer Staatsangehörigen hinauslief - in der Schweiz zur Anwendung zu bringen und auf die in unserem Land deponierten Vermögen politisch oder rassisch Verfolgter zu greifen. Der Persönlichkeitsschutz musste deshalb gegen Massnahmen verstärkt werden, welche die öffentliche Ordnung, unser Rechtssystem, verletzten (36).

3. Arztgeheimnis und übrige Berufsgeheimnisse

Hier kann - im übertragenen Sinn - auf das zum Anwaltsgeheimnis Gesagte verwiesen werden. Es muss wohl nicht speziell betont werden, dass die Öffentlichkeit alles Interesse am Bestehen und Funktionieren einer vertrauenswürdigen Gesundheitspflege hat.

33 Aubert/Kernen/Schönle S. 415.

34 Schon die Bank des Heiligen Ambrosius in Mailand soll bereits 1593 auf das Bankgeheimnis verpflichtet gewesen sein. Vgl. Kleiner, Bankgeheimnis S. 22; Sichtermann S. 51.

35 BB1 1970 I S. 1160f.

36 Schmid SAG 39 S. 82; Schwager S. 58.

C. Interessen der Berufsangehörigen und der Berufsverbände

1. Berufsangehörige

Was für den Ratsuchenden gilt, trifft auch für den Arzt, Anwalt und Bankier zu: die Verschwiegenheit ist absolute Voraussetzung zur Ausübung ihres Berufes. Sie sind auf die möglichst lückenlose Offenbarung aller wesentlichen Tatsachen angewiesen, was wiederum das Vertrauen des ratsuchenden Klienten voraussetzt; nur so können sie ihn richtig beraten und im Prozess wirksam vertreten, den Patienten erfolgreich behandeln und dem Bankkunden zur sinnvollen Geldanlage raten (37). Das Gebot des griechischen Erziehers Isokrates, anvertraute Geheimnisse noch besser als anvertrautes Geld zu wahren, ist prägnanter Ausdruck für eine der wichtigsten Grundsätze jedes Bankiers, Anwaltes oder Arztes (38). Wegmann (39) drückt dasselbe mit folgenden Worten aus: "Die Geheimhaltungspflicht gehört zu den vornehmsten und elementarsten Berufspflichten des Rechtsanwaltes. Sie ist für den Klienten, den Anwaltsstand und die Rechtspflege von überragender Bedeutung. Dies zeigt auch der disziplinarische, strafrechtliche und zivilrechtliche Schutz, der hier gewährt wird."

2. Berufsstand

Wie sehr aber auch die Berufsverbände an ihrem Ansehen und ihrem Ruf, im speziellen an der Verschwiegenheit ihrer Angehörigen interessiert sind, vermag nur schon die Tatsache zu unterstreichen, dass ihre Standesordnungen - die sich selbst auferlegten Vorschriften - die Verletzung des Berufsgeheimnisses ebenfalls sanktionieren (40).

37 Böckli SJZ 76 S. 108; Blass S. 31; ders. SJZ 62 S. 341; Merz ZBJV 80 S. 339/40; Sieben S. 26; BGE 91 I 205/06.

38 Lusser S. 186.

39 Wegmann S. 156.

40 Vgl. vorne II.D. und E.

IV. Geheimnisherr

Aus dem Berufsgeheimnis berechtigt sind jene natürlichen oder juristischen Personen, welche dem Arzt, Anwalt, Bankier, etc. ein Geheimnis offenbart haben (41). Geheimnisherr und alleiniger Verfügungsberechtigter ist nur derjenige, aus dessen Privatsphäre die betreffende Tatsache stammt - diese kann sich auch durchaus auf Angelegenheiten einer Drittperson beziehen - und dessen Wille und Interesse auf die Geheimhaltung gerichtet ist. Er entscheidet frei, ob die Tatsache geheim bleiben soll oder nicht (42). Er allein bestimmt den Kreis der Mitwisser seines Geheimnisses, verfügt aber auch über die Entbindung vom Berufsgeheimnis (43). Ob die vorbehaltlose Bekanntgabe eines Geheimnisses an Dritte die Schweigepflicht des Geheimnisträgers fallen lässt, ist umstritten. Vorsichtigerweise wird er sein Berufsgeheimnis weiterhin wahren, könnte doch seine Äusserung die Bestätigung eines Gerüchts bedeuten.

Rechtlich ohne Belang ist, ob der Geheimnisherr selbst oder ein Dritter die Tatsache dem Berufsangehörigen anvertraut; der Dritte ist lediglich Geheimnismitwisser und wird selbst nicht Geheimnisherr (44).

Geheimnisherr ist immer derjenige, um dessen Belange es geht, der persönlich an der Geheimhaltung interessiert ist. Ausnahmsweise kann aber auch eine Drittperson über Tatsachen aus dessen Privatsphäre verfügbungsberechtigt sein:

A. Gewillkürter Vertreter

Der Geheimnisherr kann einen Dritten bevollmächtigen, für ihn bspw. Rechtsgeschäfte mit einer Bank zu tätigen. Was der Bankier

41 Huber S. 54; Jann S. 31; Capitaine S. 17.

42 Lüscher S. 6.

43 Mit Ausnahmen. Capitaine S. 104; Schwager S. 75; Huber S. 56.

44 Von Steiger S. 43; Huber S. 55.

nun im Verlauf der Abwicklung des Geschäftes vom Vertreter erfährt, hat er als Geheimnis des Vertretenen für sich zu behalten. Andererseits ist der Vertreter, obwohl selbst nicht Geheimnisherr, gegenüber der Bank auskunftsberechtigt (45).

B. Gesetzlicher Vertreter

Obwohl Minderjährige, Geisteskranke, Bewusstlose, etc. (46) eine eigene Privat- und Geheimosphäre in mehr oder weniger grossem Umfang besitzen, somit auch Geheimnisherr sind, vermögen sie unter Umständen nicht, ihre Interessen selbst gehörig wahrzunehmen. Es drängt sich daher eine Vertretung durch deren Eltern, Vormund, Beirat oder Beistand auf. Der Umfang der Vertretungsmacht ergibt sich aus dem Mass der Urteilsfähigkeit des zu vertretenden Geheimnisherrn (47). In diesem Grad ist der Vertreter auch gegenüber einem Geheimnisträger auskunftsberechtigt.

C. Ehegatte

Grundsätzlich ist jeder Ehegatte alleiniger Geheimnisherr und Verfügungsberechtigter über seine privaten Verhältnisse. Das Gesetz räumt dem Ehemann nun aber unter gewissen Voraussetzungen die Vertretungsmacht für die Ehefrau ein, so dass sich deren Umfang nach dem ehelichen Güterstand richtet (48). Von Bedeutung ist diese Vertretungsbefugnis v.a. beim Bankgeheimnis.

Keinen Einfluss kann der Ehemann auf das Sondergut der Frau sowie auf ihr Gesamtvermögen bei Gütertrennung nehmen (49). Vertretungsmacht und Auskunftsrecht der Ehefrau über das eheliche Vermögen sind dagegen beschränkt auf die ihr eingeräum-

45 Aubert/Kernen/Schönle S. 231; Schwager S. 76; Huber S. 59.

46 Von Steiger S. 41.

47 Schwager S. 76; Lüscher S. 16; Aubert/Kernen/Schönle S. 191.

48 Schwager S. 78; Lüscher S. 15f.; Aubert/Kernen/Schönle S. 186.

49 Schwager S. 79; Lüscher S. 16; Aubert/Kernen/Schönle S. 189.

te eheliche Vertretungsbefugnis. Nach h.L. (50) hat die Ehefrau gegenüber der Bank keinen Anspruch auf Auskunft.

D. Erben (51)

Während die Vermögenswerte mit dem Tod des Erblassers ohne weiteres auf die Erben übergehen (Art. 560 ZGB), gilt dies nicht auch für dessen Geheimsphäre, die als höchstpersönliches Gut einer Person mit deren Tod untergeht. Vielmehr entsteht den Erben ein selbständiges Recht an den kraft ihrer Erbenstellung in ihre Geheimsphäre übergelenden, nicht allgemein bekannten Tatsachen. Immerhin kommt aber den Erben ein Auskunftsrecht über die Vermögensverhältnisse des Erblassers zur Zeit seines Todes zu. Unter Umständen geht dieses Recht zurück auf die letzte Abrechnung der Bank mit dem Erblasser, in Hinterziehungsfällen auf die letzten 5 Jahre. Der Grundsatz ist aber, dass die Erben keinerlei Ansprüche aus dem Berufsgeheimnis über Verhältnisse des Erblassers erheben können. Der Geheimnisträger hingegen bleibt über den Tod des Geheimnisherrn hinaus an die Schweigepflicht gebunden.

V. Geheimnisträger

Geheimnisträger ist, wer anvertraute oder sonstwie zur Kenntnis genommene Geheimnisse Dritter zu wahren verpflichtet ist (52). Es sind Personen, die durch Gesetz, Vertrag oder Sitte der Schweigepflicht unterliegen (53).

Unter strafrechtlichem Schutz und steuerrechtlich relevant sind nur die in Art. 321 StGB und 47 BaG abschliessend (54) aufgezählten Berufspersonen, namentlich Geistliche, Rechtsanwälte, Notare, Revisoren, Aerzte, Zahnärzte, Apotheker, Hebammen,

50 Aubert/Kernen/Schönle S. 188; Capitaine S. 113; Huber S. 76; Jann S. 106f.; Lüscher S. 15; a.M. Schwager S. 79.

51 Vgl. ausführlich Aubert/Kernen/Schönle S. 192ff.; Schwager S. 118ff.; Lüscher S. 17f.

52 Jann S. 35.

53 Lüscher S. 6; Capitaine S. 16.

54 BGE 83 IV 197; Oberson I S. 355.

deren Hilfspersonen, Studierende und Banken (55, 56).

Berufsleute i.S.d. Gesetzes sind jene Personen, welche die rechtlichen Voraussetzungen zur Berufsausübung erfüllen (i.d. R. kantonale Bewilligung für die Tätigkeit als Anwalt, Notar, Arzt, Apotheker, Hebamme, etc.) (57). Die unter das Bankgeheimnis fallenden Institute und Personen sind in Art. 1 und 47 BaG aufgezählt (58).

Die Einbeziehung der Hilfspersonen in die strafrechtlich sanktionierte Schweigepflicht hat ihren besonderen Grund. Das Vertrauensverhältnis zwischen Geheimnisherr und Geheimnisträger wäre nicht sichergestellt, könnten die Gehilfen all das ungestraft weiterverbreiten, was den Berufsangehörigen selbst strengstens verboten ist (59). Häufig haben die Hilfspersonen den gleichen Einblick in die Geheimsphäre des Klienten - die Arztsekretärin, welche die Krankengeschichte niederschreibt, der Anwaltssubstitut, welcher die Rechtsschrift verfasst - und können durch Verletzung der Schweigepflicht genauso Schaden anrichten wie der Arzt oder Rechtsanwalt selbst.

Wer jeweils als Hilfsperson zu qualifizieren ist, bestimmt sich im Einzelfall nach den Anschauungen der betr. Berufsgruppe. Jedenfalls muss ihr eine Funktion bei der spezifischen Berufstätigkeit des Arztes, Anwaltes, etc. zufallen (z.B. Anwalts-

55 Vgl. ausführlich Sieben S. 46ff.; Blass S. 8ff.

56 Oberson, I S. 355, vertritt die Ansicht, dass im Steuerrecht der Schutz des Berufsgeheimnisses auch auf Personen ausgedehnt werden sollte, die lediglich in der Funktion eines gem. Art. 321 StGB oder 47 BaG Geheimnispflichtigen auftreten, selbst aber keiner dieser Berufskategorien angehören. Die Steuergesetze würden nämlich die vertragliche Vertretung eines Steuerpflichtigen nicht auf die juristischen Berufe des Anwaltes oder Notars beschränken. Das BGr, BGE 92 I 397, hat diese Frage aber anders entschieden und anerkennt eine bloss vertragliche Schweigepflicht im Fiskalrecht nicht: "Niemand kann öffentlich-rechtlichen Pflichten dadurch entgehen, dass er sich einem Dritten gegenüber verpflichtet, jene nicht zu erfüllen."

57 Sieben S. 46ff.; Blass S. 8ff.

58 Vgl. ausführlich Aubert/Kernen/Schönle S. 60ff.; Bodmer/Kleiner/Lutz BaG 1 und 47 N 49ff.

59 Rasch S. 70; Huber S. 43; Blass S. 17, 48; Sieben S. 63.

substitut, Arztgehilfin, Röntgenassistentin, Laborantin, Praktikant, etc.). Putzfrau, Köchin und Laufjunge fallen nicht unter diese Geheimhaltungspflicht, fehlt ihrer Tätigkeit doch der spezifische Zusammenhang zum Beruf ihres Arbeitgebers. Geheimnisse Dritter können ihnen höchstens bei Gelegenheit, nicht jedoch in Ausführung ihrer Arbeit bekannt werden. Eine Schweigepflicht trifft sie allenfalls aus arbeitsvertraglicher Treuepflicht, deren Verletzung aber keine strafrechtliche Sanktion zur Folge hat.

Die Unterstellung von Studierenden (60) unter das Berufsgeheimnis erscheint notwendig, da diese im Rahmen ihrer Vorlesungen und Praktika - v.a. Juristen und Mediziner - oft Gelegenheit haben, Tatsachen wahrzunehmen, die für den Dozenten unter die Geheimhaltungspflicht fallen. Das Berufsgeheimnis würde illusorisch, würde Art. 321 StGB in diesem Fall nicht auch die Studenten erfassen.

Im Unterschied zur Geheimsphäre als höchstpersönlichem Recht des Geheimnisherrn, ist die Schweigepflicht des Geheimnisträgers nur ausnahmsweise höchstpersönlich (61). Veräussert ein Anwalt seine Praxis und übernimmt der Erwerber dessen Mandate, so wird auch er an die Schweigepflicht gebunden. Das Berufsgeheimnis geht auf den Rechtsnachfolger über.

VI. Dritte

Unter Dritten sind alle jene Personen zu verstehen, gegen welche die Geheimhaltung gerichtet ist. Sie sollen keine Kenntnis vom Inhalt der geheimen Tatsachen erhalten, sondern höchstens von deren Bestehen (62).

60 Sieben S. 18, 65.

61 Huber S. 42; Capitaine S. 164.

62 Lüscher S. 6; Sieben S. 11.

VII. Schutzobjekt

Die Geheimhaltungspflicht gilt nicht unbeschränkt. Art. 321 StGB und 47 BaG schützen nur jene Geheimnisse, die dem Träger wegen seiner spezifischen Berufstätigkeit bekannt wurden (63). Diese Mitteilung kann im Anvertrauen durch den Geheimnisherrn oder in der sonstigen Wahrnehmung durch den Geheimnisträger bei seiner Berufsausübung bestehen.

Die Kenntnisnahme durch den Geheimnisträger muss im Rahmen seiner Berufsausübung geschehen. Was er als Privatperson erfährt, ist nicht Gegenstand des Berufsgeheimnisses (64). Ebenso sind nicht berufsspezifische Geschäftsbeziehungen, bspw. zu Lieferanten oder Handwerkern, vom Berufsgeheimnis nicht gedeckt (65).

Der Geheimnisbegriff ist im Interesse des herrschenden besonderen Vertrauensverhältnisses zwischen Geheimnisherr und Geheimnisträger weit zu fassen. Es soll grundsätzlich alles decken, was ein Ratsuchender dem Arzt, Anwalt oder Bankier anvertraut, unabhängig davon, ob sie bei der eigentlichen Mandatsführung Verwendung finden (66). Immerhin müssen diese Tatsachen in einem direkten oder indirekten Zusammenhang zur spezifischen Berufstätigkeit des Geheimnisträgers stehen (67, 68).

Der Umfang des Geheimnisschutzes ist im Einzelfall verschiedenen und hängt vom Wille oder Interesse des Geheimnisherrn im Einzelfall ab (69). Er umfasst aber grundsätzlich alles, was

63 Capitaine S. 28; Sieben S. 67; Wegmann S. 165.

64 Von Steiger S. 44; Capitaine S. 103.

65 Bodmer/Kleiner/Lutz BaG 47 N 5.

66 BGE 75 IV 73ff.; Rasch S. 71; Blass S. 63, 66; Huber S. 35; von Steiger S. 40; Merz ZBJV 80 S. 341; Wegmann S. 166.

67 Sieben S. 68.

68 Für andere Mitteilungen des Klienten kann der Anwalt, Arzt, etc. jedoch trotzdem zum Schweigen verpflichtet sein, wenn auch aus anderem Rechtstitel.

69 Merz ZBJV 80 S. 341; Lohsing SJZ 39 S. 81.

für den Geheimnisträger erkennbar (70) nicht für andere bestimmt ist. Das kann schon für die bloße Tatsache der Konsultation eines Arztes oder der Art des Mandates eines Anwalts zutreffen (71). Es gilt selbst da, wo eine öffentliche Verhandlung vor Gericht stattgefunden und die Sache in der Presse Erörterung gefunden hat. Der Geheimniswert einer Tatsache bleibt so lange erhalten, als sie nicht zur Kenntnis einer bestimmten Person gelangte, an deren Nichtwissen der Betroffene interessiert ist.

I.d.R. umfasst das Berufsgeheimnis die Identität des Geheimnisherrn, die gesamten beruflichen Beziehungen zwischen ihm und dem Geheimnisträger (72), Wahrnehmungen über Wesen und Charakter des Klienten (73), u.U. aber auch die Beziehungen des Geheimnisherrn zu Dritten und deren Identität (74). Geheimnis kann allerdings nur eine nicht bereits offenkundige Tatsache sein (75).

Die Schweigepflicht besteht unabhängig davon, ob die anvertrauten Geheimnisse erlaubte oder unerlaubte Handlungen zum Inhalt haben (76); der Beizug eines Anwaltes würde dem Rechtsbrecher für seine Verteidigung sonst mehr schaden denn nützen. Wohl kann sich der Anwalt für künftige widerrechtliche Handlungen des Klienten eine Mandatsniederlegung vorbehalten, oder die Bank die Annahme von auf unrechtmässige Weise erlangten Geldes verweigern; an das Berufsgeheimnis bleiben sie aber dennoch gebunden. Stillzuschweigen ist i.d.R. auch über sog. offenkundige Tatsachen. Denn den Worten der häufig sehr angesehenen Berufspersonen kommt besondere Bedeutung zu. Sie sind geeignet, die aus anderen Quel-

70 Es braucht dazu keine ausdrückliche Willensäusserung; eine solche wäre bspw. für den Bewusstlosen, für ein Kleinkind oder einen Geisteskranken unmöglich. Wille oder Interesse müssen jedoch auf die Geheimhaltung gerichtet sein. Vgl. Sieben S. 21; Wegmann S. 161, 163.

71 Lohsing SJZ 39 S. 81/82.

72 ZR 41 Nr. 15; Gautschi SJZ 39 S. 452.

73 BGE 97 I 838.

74 Schwager S. 55; Huber S. 39; Giesker S. 143.

75 ZR 41 Nr. 15, 45 Nr. 11a, 11b, 63 Nr. 108; Wegmann S. 160; Lohsing SJZ 39 S. 79.

76 Lohsing SJZ 39 S. 81.

len fliessenden Nachrichten über einen Klienten zu bestätigen und aus einem Gerücht Gewissheit werden zu lassen (77). Aber auch die Abgabe negativer Auskünfte kann auf die Begründetheit der Vermutung eines Dritten schliessen lassen, bspw. auf das Bestehen einer Bankverbindung (78).

VIII. Zeitliche Dauer

Die Geheimhaltungspflicht entsteht mit der ersten beruflichen Wahrnehmung persönlicher Tatsachen eines Dritten, unabhängig davon, ob es zu einer vertraglichen Beziehung zu diesem kommt oder nicht (79). Sie überdauert das eigentliche Geschäftsverhältnis; auch Berufsaufgabe, Beendigung des Studiums oder Tod des Geheimnisherrn entbinden nicht vom Berufsgeheimnis (80).

Nach der ratio legis ist die Geheimhaltungspflicht eine Dauerverpflichtung. Sie hätte wenig Sinn, wenn sie mit Beendigung des Auftragsverhältnisses ohne weiteres dahinfallen würde. Die Bindung an das Berufsgeheimnis muss deshalb so lange andauern, als ein Interesse daran besteht (81).

Auch die Mitteilung an weitere Drittpersonen kann das Geheimnis weiterbestehen lassen. Dieses fällt erst mit dem allgemein Zugänglichwerden dahin, dem Verlust des Geheimhaltinteresses und der Aufgabe des Geheimhaltewillens (82). Vorsichtigerweise wird sich der Geheimnisträger aber ausdrücklich von der Schweigepflicht entbinden lassen, bevor er solche Tatsachen weiterverbreitet.

77 BGE 75 IV 74; Aubert/Kernen/Schönle S. 76; Merz ZBJV 80 S. 341; Wegmann S. 164.

78 Bodmer/Kleiner/Lutz BaG 47 N 6.

79 Huber S. 25.

80 Art. 321 Ziff. 1 Abs. 3 StGB, 47 Abs. 3 BaG; Comment RDAF XV S. 115; Huber S. 25; Aubert/Kernen/Schönle S. 66; Bodmer/Kleiner/Lutz BaG 47 N 48; Wegmann S. 183.

81 Huber S. 32; Capitaine S. 143.

82 Huber S. 31.

IX. Anerkennung des Berufsgeheimnisses

Das Berufsgeheimnis genießt umfassenden, aber nicht absoluten Schutz. Vorbehalten bleiben die eidgenössischen und kantonalen Bestimmungen über die Zeugnis- und Auskunftspflicht gegenüber einer Behörde (Art. 321 Ziff. 3 StGB, 47 Abs. 4 BaG (83)). Danach können Berufspersonen im öffentlichen Interesse zur Auskunft verpflichtet werden, ohne dass sie sich auf ihr Berufsgeheimnis berufen können.

Zivil- und Strafprozessrecht des Bundes und der Kantone sind beherrscht vom Grundsatz der allgemeinen Zeugnispflicht. Regelmässig bestehen jedoch Ausnahmen zugunsten bestimmter Personen, naher Angehöriger und einzelner Berufskategorien. Während die "klassischen" Berufsgeheimnisse im Zivil- (84) und Strafprozessrecht (85) allgemein anerkannt sind, gilt dies für das Bankgeheimnis im Zivilprozess nur beschränkt und im Strafprozess überhaupt nicht (86). Selbst die in drei Kantonen (87) enthaltene Generalklausel, wonach alle an ein Berufsgeheimnis gebundenen Personen von der Zeugnispflicht befreit sind, wird restriktiv ausgelegt. Das Bankgeheimnis wird auch hier nicht als Zeugnisverweigerungsgrund anerkannt (88). Es muss den Interessen an

-
- 83 Diese Bestimmung wurde erst mit der Revision des BaG im Jahre 1971 eingefügt. Damit wurde unzweifelhaft klargestellt, dass dem Bankgeheimnis keineswegs absolute Geltung zukommt; vgl. noch Capitaine S. 45, 53, 56, 64 und Schreiber S. 73 unten u. ff.
- 84 Aubert/Kernen/Schönle S. 86ff.; Lüscher S. 23ff.; Jann S. 64ff.; Hauser Bankgeheimnis S. 27f.; Schwager S. 94; Walder, Festschrift Guldener S. 354.
- 85 Jann S. 55ff.; Lüscher S. 18ff.; Aubert/Kernen/Schönle S. 95ff. Z.B. Art. 77 und 79 i.V.m. 75 BStPO: Geistliche, Rechtsanwälte, Notare, Aerzte, Apotheker, Hebammen und deren Gehilfen. § 129 und 130 ZH-StPO: Geistliche, Aerzte, Rechtsanwälte.
- 86 Lüscher S. 19; Aubert/Kernen/Schönle S. 95; Hauser Bankgeheimnis S. 27/28; Lusser S. 188.
- 87 FR-StPO Art. 21 Nr. 10, NE-StPO Art. 147 Ziff. 2, VD-StPO Art. 196 Abs. 1.
- 88 BGE 104 IV 130, 96 I 749, 95 I 444; ZBl 70 S. 345ff.; Lüscher S. 19/20; Hauser Bankgeheimnis S. 28; Schwager S. 51, 95; Jann S. 64; Walder, Festschrift Guldener S. 355.

der Ermittlung der materiellen Wahrheit im Prozess weichen (89).

Im Steuerrecht ist das Berufsgeheimnis im Veranlagungsverfahren allgemein anerkannt (90). Im Steuerbetrugsverfahren dagegen ist für das Bankgeheimnis kein Platz (91).

Die relativ zahlreichen Abweichungen vom Bankgeheimnis erklären sich aus der Zwitterstellung, welche das Bankgeheimnis unter den Berufsgeheimnissen einnimmt. Obwohl Art. 47 BaG dem Wortlaut von Art. 321 StGB sehr ähnlich ist, ja die Verletzung des Berufsgeheimnisses noch schärfer sanktioniert (Offizialdelikt) - was Autoren zur Bemerkung veranlasst hat, das öffentliche Interesse sei deswegen noch stärker betont als bei den übrigen Berufsgeheimnissen (92) - so hat doch das Bankgeheimnis die rechtliche Anerkennung als eigentliches Berufsgeheimnis im Sinne der liberalen Berufe nur in beschränktem Ausmass gefunden (93). Ueberlegungen zum Bankgeheimnis können deshalb nicht unbesehen und kritiklos auf die übrigen Berufsgeheimnisse angewandt werden und umgekehrt (94).

X. Verletzung des Berufsgeheimnisses (95)

Eine unerlaubte Geheimnisoffenbarung liegt dann vor, wenn der konkrete Geheimnis"empfänger" die offenbarte Tatsache weder kannte, noch mit zulässigen Mitteln wahrnehmen konnte, und der Klient an der Geheimhaltung gerade ihm gegenüber interessiert war (96). Jedes in diesem Sinne unbefugte Zunutzemachen, Offenbaren oder Weiterverbreiten von Geheimnissen durch die

89 Jann S. 56.

90 Vgl. hinten 3. Teil 1. Kap.

91 BGE 104 IV 131 E.3.b; Nobel S. 225.

92 Aubert/Kernen/Schönle S. 58.

93 Nobel S. 202; Schwager S. 92.

94 Was das BGr in seinen älteren Entscheiden des öfteren getan hat ...; vgl. Böckli SJZ 76 S. 109.

95 Vgl. zur Verletzung der Geheimhaltungspflicht im allgemeinen vorn § 1 IV.

96 Wegmann S. 166.

Berufsperson verletzt die gesetzlich auferlegte Schweigepflicht (97).

Die Offenbarung kann ausnahmsweise erlaubt sein, wenn Rechtfertigungs- oder Strafausschliessungsgründe vorliegen. Doch ist sie als ultima ratio zu betrachten und nur dann angezeigt, wenn kein weniger einschneidender Weg zur Verfügung steht (98). Sie darf nur soweit gehen, als sie für die Wahrung höherer Interessen unumgänglich ist (99).

A. Strafausschliessungsgründe

1. Einwilligung des Geheimnisherrn (100)

Der Ratsuchende, der sich an eine auf das Berufsgeheimnis verpflichtete Person wendet, entscheidet selbst darüber, inwieweit er dieser eine Verschwiegenheitspflicht auferlegen will. Er kann sie deshalb auch vom Berufsgeheimnis entbinden (Art. 321 Ziff. 2 StGB).

Das Recht auf eine Geheimsphäre beinhaltet auch das Recht, deren Umfang zu begrenzen. Die Vorschrift von Art. 321 Ziff. 2 StGB erweist sich denn eigentlich als überflüssig und hat rein deklaratorischen Wert. Im Bankengesetz ist die Einwilligung des Berechtigten nicht ausdrücklich vorgesehen. Die Entbindung vom Bankgeheimnis durch den Geheimnisherrn ist selbstverständlich dennoch möglich.

2. Bewilligung durch die vorgesetzte Behörde (101)

Wo sich die Offenbarung des Berufsgeheimnisses aufdrängt, eine Einwilligung des Berechtigten aber verweigert oder nicht beizubringen ist, kann der Geheimnispflichtige die vorgesetzte Behörde oder Aufsichtsbehörde (z.B. die kantonale Sanitätsdirek-

97 Sieben S. 72.

98 Wegmann S. 168.

99 BGE 91 I 205/06, 45 II 545, 44 II 326; Wegmann S. 169.

100 Schwager S. 41, 93; Sieben S. 83.

101 Schwager S. 43; Sieben S. 89.

tion oder die Aufsichtskommission über die Rechtsanwälte) um Entbindung vom Berufsgeheimnis angehen (Art. 321 Ziff. 2 StGB). Diese wird die Bewilligung erteilen, wenn nach Abwägung der einander gegenüberstehenden Interessen, des Klienten an der Geheimhaltung und des Geheimnisträgers an der Offenbarung, letzteres als das schutzwürdigere zu qualifizieren ist. Nur wirklich zwingende Gründe rechtfertigen aber eine Aufhebung der Schweigepflicht (102).

Als solche qualifiziert werden in der Praxis etwa das öffentliche Interesse an der Wahrheitsfindung im Prozess, das Interesse des Anwalts am Honoraranspruch (103), an der Substanziierung einer Schadenersatzklage (104) oder an der Verteidigung gegen unberechtigte Anschuldigungen des Klienten, das Interesse der Erben an einer gerechteren Verteilung der Erbschaft (105), etc. Welches das höhere Interesse ist, beurteilt sich im Einzelfall nach sorgfältiger Abwägung. Das Interesse des Staates und des Anwaltes an dessen richtiger Steuereinschätzung wurde von der Rechtsprechung dafür als ungenügend qualifiziert (106).

Die Bewilligung durch die vorgesetzte Behörde vermittelt ein Recht, jedoch nicht eine Pflicht zur Aussage. Vielmehr hat der Geheimnisträger zu entscheiden, inwieweit er im konkreten Fall das Berufsgeheimnis durchbrechen muss. Trotz der Bewilligung der vorgesetzten Behörde kann ihn eine Offenbarung des Berufsgeheimnisses den Sanktionen des Zivil- oder Disziplinarrechts aussetzen, wenn deren Normen verletzt sind. Die Bewilligung der vorgesetzten Behörde schliesst lediglich die strafrechtliche Verantwortlichkeit aus (107).

102 SJZ 41 S. 74 (Aufsichtskommission über die Rechtsanwälte).

103 SJZ 41 S. 220 (Aufsichtskommission über die Rechtsanwälte); ZR 61 Nr. 13.

104 SJZ 43 S. 348, 55 S. 282.

105 ZR 71 Nr. 101, 66 Nr. 92.

106 ZR 53 Nr. 178.

107 Schwager S. 45.

Das Bankengesetz kennt den Strafausschliessungsgrund der Be-
willigung durch die vorgesetzte Behörde nicht. Die Bank hat die
Interessenabwägung, welche unter Umständen die Durchbrechung des
Bankgeheimnisses rechtfertigt, selbst vorzunehmen. Die Offenba-
rung hat dafür den Voraussetzungen der Notstandsbestimmung des
Art. 34 StGB zu genügen (108).

3. Rechtfertigungsgründe

Handeln in Notwehr (Art. 33 StGB), Notstand (Art. 34 StGB)
oder in Erfüllung einer Gesetzes-, Amts- oder Berufspflicht
(Art. 32 StGB) schliessen die Rechtswidrigkeit der Offenbarung
eines Berufsgeheimnisses aus (109). Auch hier geht es um die In-
teressenabwägung der einander entgegenstehenden Rechtsgüter.
Fällt diese nach sorgfältiger Prüfung zugunsten des Geheimnis-
trägers aus, so fehlt der Offenbarung die Widerrechtlichkeit.

Notstand liegt bspw. vor, wenn ein Anwalt verleumdet wird
und seine Ehre nur durch die Preisgabe seines Berufsgeheimnis-
ses zu retten vermag; wenn die Bank unbegründeterweise der Steu-
erhinterziehung verdächtigt wird und nur durch Lüftung des Bank-
geheimnisses sich verteidigen und einer Bestrafung entgehen
kann; wenn ein negativer Geschäftsausgang oder der Entzug der
Geschäftslizenz droht (110).

Die Offenbarung eines Geheimnisses in Erfüllung einer Berufs-
pflicht kommt als Rechtfertigungsgrund allenfalls da in Frage,
wo die Hauptaufgabe dieser Berufspersonen, ihren Patienten und
Klienten zu helfen, die Preisgabe des Berufsgeheimnisses erfor-
derlich macht (111). So kann sich etwa der Beizug eines Spezial-
arztes für die erfolgreiche Behandlung aufdrängen. Es geschieht
im Interesse und zum Vorteil des Patienten.

108 Vgl. nachfolgend 3.

109 Zu den Voraussetzungen vgl. die Gesetzesbestimmungen.

110 Aubert/Kernen/Schönle S. 155; Bodmer/Kleiner/Lutz BaG 47
N 44; Hauser, Festschrift Kummer S. 630 N 38.

111 Blass S. 155, 158; Sieben S. 100; Schwager S. 45.

B. Folgen der Verletzung des Berufsgeheimnisses

Die Verletzung des Berufsgeheimnisses i.S.v. Art. 321 StGB ist nur bei vorsätzlicher Begehung strafbar; das Bankengesetz, Art. 47, stellt auch die fahrlässige Tat unter Strafe. Während die Verletzung des Bankgeheimnisses von Amtes wegen verfolgt wird, ist die Verletzung von Art. 321 StGB lediglich Antragsdelikt. Auswirkungen zeigt dieser Unterschied v.a. für die Strafverfolgungsmöglichkeiten und den Schutz der Interessen des Geheimnisherrn. Während das Strafantragsrecht nach drei Monaten verwirkt ist (Art. 29 StGB), beträgt die Verfolgungsverjährung für Officialdelikte gem. Art. 70 Abs. 3 StGB fünf Jahre. Der Schutz des Bankkunden ist daher wesentlich besser wie derjenige des Klienten eines Anwaltes oder eines Arztes.

Nach den gleichen Bestimmungen wird auch der Anstifter, gem. Art. 47 Abs. 1 BaG auch der erfolglose Versuch der Anstiftung - im Gegensatz zum gemeinen Strafrecht, das nur bei Verbrechen den Anstiftungsversuch strafbar erklärt (Art. 24 Abs. 2 StGB) - und der vorsätzlich (Art. 25 StGB) handelnde Gehilfe bestraft.

3. Teil: BERUFSGEHEIMNIS IM STEUERRECHT

Der 3. Teil befasst sich eingehend mit der Stellung und der Anerkennung des Berufsgeheimnisses im Steuerrecht, insbesondere des Anwalts-, Arzt- und Bankgeheimnisses (1). Dafür herangezogen werden im wesentlichen die einschlägigen Bestimmungen der Steuergesetze des Bundes und des Kantons Zürich. Wo andere kantonale Steuergesetze gewichtige Abweichungen enthalten, wird darauf hingewiesen.

Von Interesse ist insbesondere die Beantwortung der Fragen, ob der Anwalt, Arzt oder Bankier die Auskunft gegenüber den Steuerbehörden unter Berufung auf seine Schweigepflicht verweigern kann, und wieweit er sich der Gefahr aussetzt, wegen Verletzung des Berufsgeheimnisses belangt zu werden, wenn er den Steuerbehörden Informationen über einen Klienten zukommen lässt.

Dafür sind verschiedene Aspekte zu berücksichtigen. Zu unterscheiden ist zum einen das Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren (2) vom Steuerstrafverfahren bei den direkten und bei den indirekten Steuern, zum andern die Stellung des Geheimnispflichtigen als Steuerpflichtiger und als Dritter im Verfahren gegen einen Klienten.

-
- 1 Das Berufsgeheimnis ist für die übrigen Geheimnisträger bei der Erfüllung ihrer Steuerpflichten kaum relevant; die hier angeführten Grundsätze lassen sich analog anwenden.
 - 2 Die Darlegung des Verfahrens erfolgt ausschliesslich anhand des Veranlagungsverfahrens. Die dabei aufgestellten Grundsätze sind analog auch auf das Rechtsmittelverfahren anwendbar.

1. Kapitel Veranlagungsverfahren

1. Abschnitt Geheimnisträger als Steuerpflichtiger

§ 3 Bei den direkten Steuern

I. Das Veranlagungsverfahren im allgemeinen

A. Einleitung

Die Steuereinschätzung dient der Feststellung des staatlichen Steueranspruches. "Die Steuerbehörden haben zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und gerechte Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen ..." (§ 71 StG) (3). Die Veranlagung ist die verpflichtende Festsetzung der für den Umfang der Steuerschuld massgebenden Faktoren im Einzelfall (4).

Die Steuerveranlagung erfolgt bei den direkten Steuern in Zusammenarbeit der Behörde mit dem Pflichtigen. Es handelt sich um ein sog. gemischtes Veranlagungsverfahren (5). Das Steuergesetz verpflichtet die Steuerbehörden zur "amtlichen Untersuchung" des Sachverhalts (Art. 88 WStB; § 71 StG). Wichtigste Grundlage und Ausgangspunkt dafür bildet die Steuererklärung des Pflichtigen. Sie ist eine Selbstdeklaration der massgebenden Steuerfaktoren, des Bestandes und Inhalts von Einkommen und Vermögen, von Ertrag und Kapital. Sie soll wahrheitsgemäss, vollständig und unterschriftlich bestätigt sein (6). Sie ist keine Willens-, sondern eine Wissenserklärung und daher einerseits der Berichtigung durch den Pflichtigen, ander-

3 Aehnlich Art. 88 Abs. 2 WStB i.V.m. 89-92.

4 Höhn Steuerrecht S. 387.

5 Blumenstein System S. 369.

6 Blumenstein System S. 374; Höhn Steuerrecht S. 391;
 Oberson I S. 351.

seits der Ueberprüfung durch die Steuerbehörde zugänglich (7).

Gestützt auf die Steuererklärung nimmt die Steuerbehörde die Einschätzung des Pflichtigen vor. Oft wird die Steuererklärung allein aber nicht genügend Aufschluss über den massgeblichen Sachverhalt geben, so dass die Behörde von Amtes wegen die notwendigen weiteren Abklärungen vornehmen muss (8). Sie kann vom Pflichtigen Beweismittel einverlangen, welche die Richtigkeit seiner Angaben bestätigen (Buchhaltung, Belege, Dokumente, Bescheinigungen, etc.) (9). Sie beschafft sich die für die Nachprüfung der Steuererklärung notwendigen Unterlagen, kann aber auch Auskünfte und Bescheinigungen Dritter einholen (10).

Die Behörden haben sich jedoch grundsätzlich an den Steuerpflichtigen selbst zu halten. Dieser ist verantwortlich für die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben; es ist ihm - soweit notwendig - Gelegenheit zu geben, näheren Aufschluss über seine Verhältnisse zu geben (11). Nur in wenigen, gesetzlich ausdrücklich vorbehaltenen Fällen sind auch Dritte zur Mitwirkung bei der Veranlagung des Pflichtigen aufgerufen. Sie besteht i.d.R. in Form der Bescheinigungspflicht an den Pflichtigen selbst. Nur in Ausnahmefällen kann die Steuerbehörde Bescheinigungen direkt vom Dritten einfordern (12). Daneben besteht in bestimmten Fällen auch eine direkte Auskunftspflicht Dritter an die Steuerbehörden.

B. Die Mitwirkungspflichten im einzelnen

Den Steuerpflichtigen trifft in dem für die Abklärung seiner steuerlich massgebenden Verhältnisse notwendigen Ausmass eine

- 7 Reinmann/Zuppinger/Schärer § 84 N 2; Höhn Steuerrecht S. 391; nach Zweifel, ASA 49 S. 530/31 ist die Ueberprüfbarkeit der Steuererklärung eine Folge der für das Verfahren geltenden Official- und Untersuchungsmaxime.
- 8 Blumenstein System S. 376; Höhn Steuerrecht S. 388.
- 9 Blumenstein System S. 374; Oberson I S. 351; Reimann/Zuppinger/Schärer § 71 N 46.
- 10 Bosshardt S. 248.
- 11 Aubert/Kernen/Schönle S. 137; Oberson I S. 356/57.
- 12 Ausnahmen Art. 90 WStB, § 73, 74 StG. Vgl. Aubert/Kernen/Schönle S. 138.

umfassende Mitwirkungspflicht. Er hat grundsätzlich alles zu tun, was zur richtigen und gesetzmässigen Veranlagung beiträgt (13). Das Veranlagungsverfahren, von der Steuererklärung über die amtliche Tatbestandsermittlung mit der Erhebung von Beweismitteln bis zur Einschätzung ist fast ausschliesslich auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen konzentriert. Nur ausnahmsweise werden auch Drittpersonen beigezogen.

1. Steuererklärung

An erster Stelle steht die Aufforderung an jeden Steuerpflichtigen, periodisch - gegebenenfalls auch bei Vorliegen von Gründen, die Anlass zu einer ausserordentlichen Haupt- oder Zwischentaxation geben - eine Steuererklärung einzureichen (Art. 82 WStB; § 84 StG) (14). Für die Selbstdекlaration der steuerlich massgebenden Faktoren muss ein amtliches Formular verwendet werden, welches vollständig und wahrheitsgetreu auszufüllen und zu unterzeichnen ist (Art. 86 WStB; § 86 StG).

Zur vollständigen Steuererklärung gehört - je nach den Verhältnissen des Pflichtigen - auch die Einreichung von Beilagen, Aufstellungen und Bescheinigungen (Art. 86, 87 WStB; § 85 StG): Buchführungspflichtige haben Erfolgsrechnung und Bilanz, Unselbständigerwerbende einen Lohnausweis des Arbeitgebers, Mitglieder eines Organs einer juristischen Person die Bescheinigung über die ihnen zugeflossenen Leistungen beizulegen; Wertschriften, Kapitalforderungen und die geltend gemachten Schulden sind vollständig in einem Verzeichnis aufzuführen und einzureichen (15).

2. Untersuchungsverfahren

Die Steuerbehörde ist gesetzlich verpflichtet (Art. 88 Abs. 2 WStB; § 71 StG), zusammen mit dem Pflichtigen die für eine

13 Schreiber S. 83.

14 Zweifel ASA 49 S. 529ff.; Mossu Treuhänder 1/80 S. 3f.

15 Vgl. Höhn Steuerrecht S. 391f.; Masshardt S. 370; Reimann/Zuppinger/Schärner § 85.

vollständige und gerechte Besteuerung massgebenden Verhältnisse festzustellen. Sie hat die Angaben des Pflichtigen zu prüfen und wo nötig weitere Abklärungen vorzunehmen.

Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen erschöpft sich nun nicht in der Einreichung der Steuererklärung. Vielmehr hat er auch zum Untersuchungsverfahren der Behörden beizutragen und kann zur Erteilung von Auskünften, Beschaffung von Unterlagen und Beweismitteln angehalten werden.

Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen erscheint für beide Seiten sinnvoll und zweckmässig. Sie bringt einerseits eine grosse Zeitersparnis für die Behörde, muss doch nicht in mühseliger Kleinarbeit - es stehen lediglich die beschränkten Ermittlungsmöglichkeiten des Steuerrechts zur Verfügung, insbesondere fehlen die Zwangsmittel der Hausdurchsuchung und Aktenbeschlagnahme - versucht werden, die notwendigen Unterlagen zu beschaffen; andererseits sind die Angaben des Pflichtigen i.d.R. relativ zuverlässig, weiss er selbst doch am besten über seine finanziellen Verhältnisse Bescheid. Die aktive Teilnahme liegt aber auch im Interesse des Pflichtigen selbst, kann er doch auf diese Weise dafür sorgen, dass der Taxation die richtigen - und nicht etwa zu hohen - Steuerfaktoren zugrundegelegt werden (16).

a) Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen

Der Steuerpflichtige kann zu mündlichen oder schriftlichen Auskünften über alle für die Veranlagung erforderlichen Tatsachen angehalten werden (Art. 89 WStB; § 72 StG) (17). Zusatz-

16 Reimann/Zuppinger/Schärrier § 72 N 1.

17 Nach zürcherischem Recht ist die Auskunftspflicht - entgegen dem Gesetzeswortlaut - lediglich eine subsidiäre Verfahrenspflicht. Sie setzt die nicht gehörige Erfüllung der Steuererklärungspflicht voraus. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen erschöpft sich demnach in der formell und materiell gehörigen Erfüllung der Steuererklärungspflicht (RB 1975 Nr. 56, bestätigt in RB 1977 Nr. 62, 63). Vgl. Zweifel ASA 49 S. 535ff. A.M. Reimann/Zuppinger/Schärrier § 72 N 3.

Anders das Wehrsteuerrecht und verschiedene kantonale Steuergesetze, welche die Auskunftspflicht neben die Steuererklärungspflicht stellen. Vgl. Zweifel ASA 49 S. 546f.; Mossu Treuhänder 1/80 S. 3; Grüniger/Studer S. 51; Weidmann S. 134.

liche Aufstellungen dienen der Ergänzung und Klärung der Steuerdeklaration:

Der freiwillig Buchführende kann aufgefordert werden, Bilanz und Erfolgsrechnung einzureichen. Der Buchführungspflichtige hat Unterlagen vorzulegen, mit welchen das Ergebnis der Geschäftsrechnung überprüft werden kann: z.B. die Grundbücher, mit denen der Zahlungsverkehr erfasst wird (Kassa-, Postcheck-, Bank-, Debitoren- und Kreditorenbücher), Hilfsbücher der Lohn- und Lagerbuchhaltung, Inventar- und Hauptbücher, Aufstellungen über Anschaffungen und Abschreibungen von Betriebsgütern, über Warenaufwand und -ertrag und über Rückstellungen. Aber auch der Nichtbuchführungspflichtige ist gehalten, Aufzeichnungen über seine Bareinnahmen zu erstellen (18). Auf Verlangen sind ferner die Namen der Personen anzugeben, mit denen Rechtsgeschäfte getätigt oder denen geldwerte Leistungen erbracht worden sind, und Auskünfte über diese vertraglichen Beziehungen sowie die gegenseitigen Ansprüche und Leistungen zu erteilen (19).

Die Auskunftspflicht des Wehrsteuerrechts hat durch das BG über Massnahmen gegen die Steuerhinterziehung vom 9. Juni 1977 (20) eine wichtige Neuerung erfahren; nicht buchführungspflichtige Selbständigerwerbende werden zur Aufbewahrung ihrer Unterlagen und Belege während 10 Jahren und unter bestimmten Voraussetzungen zur Aufzeichnung aller Einnahmen und Ausgaben, Vermögen und Schulden verpflichtet (Art. 89 Abs. 3 WStB).

Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist grundsätzlich umfassend. Jedoch setzt ihr das Gebot der Verhältnismässigkeit verwaltungsrechtlichen Handelns erhebliche Schranken. Die Steuerbehörden dürfen nur die für die Einschätzung notwendigen, objektiv erforderlichen und geeigneten rechtserheblichen Auskünfte und Aufstellungen verlangen, deren Erteilung dem

18 Vgl. nachfolgend.

19 Reimann/Zuppinger/Schärner § 72 N 3; Mossu Treuhänder 1/80 S. 3; Zweifel ASA 49 S. 539.

20 AS 1977 S. 2103 = ASA 46 S. 300.

Pflichtigen überdies zumutbar sind (21). Die Auskunftspflicht ist auf die Personen beschränkt, mit denen Rechtsgeschäfte abgeschlossen wurden, auf die vertraglichen Beziehungen zu diesen und die daraus fliessenden gegenseitigen Ansprüche und Leistungen. Es dürfen jedoch keine Angaben über die Ansprüche dieses Dritten gegenüber weiteren Personen verlangt werden (22). Ebenso ist es unzulässig, Auskünfte zu verlangen, welche nicht für die Einschätzung des betreffenden Steuerpflichtigen, sondern für diejenige eines Dritten benötigt werden (23).

Wo den Steuerpflichtigen keine besonderen Aufzeichnungspflichten treffen - im Gegensatz zum buchführungspflichtigen Selbständigerwerbenden aus Obligationenrecht, zum nicht Buchführungspflichtigen aus Art. 89 Abs. 3 WStB, zum Anwalt aus Anwaltsgesetz - kann von ihm verlangt werden, dass er die Geschäftsvorfälle insoweit aufzuzeichnen habe und sich denjenigen Ueberblick verschafft, der ihm die richtige Erfüllung der Steuerpflichten ermöglicht (24). Erfüllt er diese Anforderungen, so kommt er seinen Verfahrenspflichten nach. Die Aufzeichnungen über die Bareinnahmen müssen deshalb nicht notwendigerweise die Qualität eines nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Kassabuches (25) aufweisen. Im Falle eines Arztes hat das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (26) entschieden, dass dessen gesamthafte Aufzeichnung der Tageseinnahmen ohne Initialen der Leistenden die Mitwirkungspflicht nicht verletze.

b) Auskunftspflichten Dritter

Zur umfassenden Abklärung der steuerlich massgebenden Verhältnisse kann sich auch die Mitwirkung Dritter notwendig er-

21 RB 1968 Nr. 23, 1967 Nr. 22; Zweifel ASA 49 S. 540; Reimann/Zuppinger/Schärer § 72 N 3f.

22 Mossu Treuhänder 1/80 S. 4; vgl. hinten § 12.

23 RB 1969 Nr. 32; Känzig Art. 89 N 12.

24 Zweifel ASA 49 S. 543; BGr ASA 49 S. 668/69; RB 1968 Nr. 23, 1977 Nr. 62.

25 Chronologische Aufzeichnung mit Zahlungsdatum, Namen des Leistenden, Leistungsgrund und Zahlungsbetrag, periodische Saldierung.

26 VGr 23.10.1980, SB 47/1980.

weisen (27, 28). Das Gesetz (Art. 81, 90 WStB; § 73, 74 StG) sieht deshalb verschiedene Auskunfts- und Bescheinigungspflichten von Drittpersonen vor: der Ehefrau über ihr Einkommen und Vermögen, der einzelnen Gesellschafter resp. der Gesellschaft als solcher über ihr Rechtsverhältnis zum Steuerpflichtigen, des Arbeitgebers zur Ausstellung eines Lohnausweises, der juristischen Person über ihre Leistungen an Verwaltungsrat und Organe, des Gläubigers bzw. Schuldners über seine Forderung resp. Schuld und schliesslich der Verwaltungsbehörden, Gerichte und Beamten über Wahrnehmungen in ihrer amtlichen Tätigkeit, die für die Besteuerung eines Pflichtigen von Bedeutung sein können (29).

3. Beweisverfahren

Die Angaben in der Steuererklärung und die sie ergänzenden Unterlagen müssen von den Behörden auf ihre formelle und materielle Richtigkeit und Vollständigkeit geprüft werden (30). Ueber umstrittene oder unsicher erscheinende, für die Veranlagung aber massgebende Faktoren wird ein Beweisverfahren i.S.v. Art. 89 WStB resp. § 75 StG durchgeführt. Es soll die Unklarheiten beseitigen und den wahren Sachverhalt ermitteln helfen (31).

Gegenstand des Beweisverfahrens sind nur Tatsachen, die für die Einschätzung wesentlich und nicht bereits offenkundig sind (32). Besondere Bedeutung als Beweismittel kommt den Geschäftsbüchern zu, geniessen diese doch - ordnungsgemässe Buch-

27 Vgl. ausführlich hinten, 2. Abschnitt.

28 Immerhin gibt es im Steuerrecht keine dem Zivil- und Strafprozess analoge Zeugnispflicht. Die Aufzählung der Auskunfts- und Bescheinigungspflichten Dritter im Steuergesetz ist deshalb abschliessend.

29 Reimann/Zuppinger/Schärer zu § 73, 74, 81; Masshardt S. 381ff.

30 Blumenstein System S. 376f.

31 Höhn Steuerrecht S. 392; Masshardt S. 375; Reimann/Zuppinger/Schärer § 75 N 1.

32 ASA 28 S. 213.

führung (33) vorausgesetzt - erhöhte Beweiskraft, die die Steuerbehörden zwingt, darauf abzustellen (34).

Wichtige Belege und Aufzeichnungen sind Schuldenverzeichnisse, Kontokorrentauszüge und Wertschriftenverzeichnisse. Zum Beweis herangezogen werden können aber auch die Geschäftskorrespondenz, Quittungen, Bankausweise, Postcheckabschnitte, Lohnabrechnungen für die AHV, Aufstellungen über die Warenumsatzsteuer zuhanden der eidgenössischen Steuerverwaltung, Bescheinigungen Dritter in Form von Lohnausweisen, Gläubiger- oder Schuldnerbescheinigungen, die insbesondere auch über Verzinsung der Forderung Aufschluss geben, etc. (35).

Als Beweismittel kommen schliesslich auch der Beizug von Sachverständigen (36) in Frage, der Augenschein (37), die persönliche Befragung des Pflichtigen (38) und die Zeugeneinvernahme (39). Da es keine Zeugnispflicht wie etwa im Strafprozess gibt, kommen in der Praxis Zeugenaussagen i.d.R. nur zugunsten des Pflichtigen vor.

Aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs fliesst der Anspruch des Steuerpflichtigen auf Beweisabnahme (so ausdrücklich § 75 Abs. 2 StG). Die Steuerbehörden treten allerdings nur soweit auf Beweisansträge ein, als es sich um rechtserhebliche Tatsachen handelt, die geeignet erscheinen, den behaupteten Sachverhalt zu beweisen. Eine Pflicht zur Beweisabnahme besteht ferner nur insoweit, als die angebotenen Beweise gesetzlich vorgesehen sind: Geschäftsbücher, Urkunden, Bescheinigungen, Expertisen, Augen-

33 Vgl. die Richtlinien der Konferenz staatlicher Steuerbeamter für die Ordnungsmässigkeit des Rechnungswesens unter steuerlichen Gesichtspunkten, Ausg. 1979.

34 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 75 N 5ff.; Bosshardt S. 235; Zweifel ASA 49 S. 532.

35 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 75 N 8, 10.

36 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 75 N 11ff.

37 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 75 N 20ff.

38 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 75 N 24ff.

39 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 75 N 22f.

schein und Zeugeneinvernahmen (Art. 91 WStB; § 75 Abs. 1 StG).

C. Folgen der Verletzung von Mitwirkungspflichten

Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen kann weder im Einschätzungsverfahren noch im Rechtsmittelverfahren erzwungen werden. Die Säumnis oder Weigerung des Pflichtigen zeigt jedoch Nachteile verfahrens- und steuerstrafrechtlicher Natur. Die für Verletzung von Verfahrenspflichten angedrohte Ermessenstaxation (Art. 92 WStB; § 87 Abs. 2 StG), die Umkehr der Beweislast (§ 90 Abs. 3 StG), der Verlust der Einsprache- und Rekurslegitimation (Art. 92 Abs. 1 WStB) und die Busse wegen Steuerwiderhandlung (Art. 131 WStB; § 185 StG) sind indirekte Zwangsmittel, um den Steuerpflichtigen zur gehörigen Erfüllung der Mitwirkungspflichten zu verhalten (40).

1. Ermessenstaxation

Die Ermessenstaxation i.S.v. Art. 92 WStB und § 87 Abs. 2 StG ist rein verfahrensrechtlich bedingt. Sie dient der Sicherstellung einer sachgerechten Einschätzung in Fällen, in denen Unklarheiten über die steuerlich massgeblichen Verhältnisse eines Pflichtigen nicht beseitigt werden konnten (41). Sie hat keinerlei pönalen Charakter, sondern will ungeachtet der vom Pflichtigen begangenen Verletzung der Verfahrenspflichten dessen ordentliche Taxation herbeiführen (42).

Soweit möglich müssen bei der Ermessenseinschätzung den Verhältnissen im Einzelfall Rechnung getragen und vorhandene Unterlagen und Belege mitberücksichtigt werden (43). Die Behörde

40 Blumenstein System S. 381; ders. ASA 10 S. 137; Reimann/Zuppinger/Schärner § 72 N 10; BGr ASA 21 S. 28, 26 S. 139ff., 28 S. 172ff.

41 Masshardt S. 388; Reimann/Zuppinger/Schärner § 87 N 17.

42 BGE 72 I 45; BGr ASA 15 S. 154, 49 S. 668; Masshardt S. 388; Känzig Art. 92 N 5; Reimann/Zuppinger/Schärner § 72 N 11, 87 N 12.

43 Masshardt S. 389; Reimann/Zuppinger/Schärner § 72 N 12, 87 N 18.

hat ihr Ermessen pflichtgemäss auszuüben. Die Schätzung soll den wirklichen Verhältnissen möglichst nahe kommen. Ohne entsprechende Anhaltspunkte darf sie deshalb den Pflichtigen nicht etwa willkürlich höher einschätzen, um ihn auf diese Weise zur Beibringung eines negativen Beweises zu zwingen (44). Die Ermessenstaxation soll den Pflichtigen aber auch nicht begünstigen. Im Zweifel werden daher für den Pflichtigen eher ungünstige Schlussfolgerungen gezogen, und die Steuerbehörde darf mit ihren Schätzungen eher zu hoch gehen. Jedenfalls darf derjenige, der seinen Verfahrenspflichten ordnungsgemäss nachkommt, nicht schlechter wegkommen als der säumige Steuerpflichtige. Die Ermessenstaxation soll auf keinen Fall Anreiz zur Vernachlässigung der steuerlichen Pflichten bieten (45).

Der Umfang der Ermessenseinschätzung richtet sich nach dem Ergebnis des vorangegangenen Steuererklärungs- und Ermittlungsverfahren. Je nach dem, ob der Steuerpflichtige jegliche Mitwirkung oder diese nur in einzelnen Teilen verweigert hat, seine Angaben glaubwürdig und verlässlich erscheinen oder nicht, beschlägt die Schätzung (46) die ganze Veranlagung oder nur Teile davon (47).

2. Verfahrensrechtliche Nachteile im Rechtsmittelverfahren

a) Umkehr der Beweislast

Der Ermessenstaxation kommt die Vermutung der Richtigkeit zu (48). Im Einsprache- und Rekursverfahren gegen eine Ermessenseinschätzung erfolgt deshalb eine Umkehr der Beweislast-

44 BGr ASA 31 S. 198.

45 Bosshardt S. 239; Reimann/Zuppinger/Schärner § 87 N 18.

46 Auf der Grundlage von Erfahrungszahlen; Masshardt S. 390; Reimann/Zuppinger/Schärner § 19 lit. b N 468-478, 75 N 48.

47 Reimann/Zuppinger/Schärner § 87 N 19.

48 Reimann/Zuppinger/Schärner § 87 N 10.

verteilung (49): abweichend von der allgemeinen Regel, wonach die Steuerbehörden die steuerbegründenden Tatsachen (Einkünfte, Gewinne, Vermögen) nachzuweisen haben und dem Steuerpflichtigen der Nachweis der die Steuerschuld mindernden oder aufhebenden Tatsachen (Abzüge, Schulden, steuerfreie Einkünfte) obliegt (50), muss hier der Steuerpflichtige von sich aus die Unrichtigkeit der Ermessenstaxation und die Richtigkeit seiner Behauptungen beweisen (so ausdrücklich § 90 Abs. 3 StG) (51). Die Säumnis im Veranlagungsverfahren wird geheilt durch die Bereitschaft, alle für eine ordnungsgemäße Einschätzung notwendigen Auskünfte und Unterlagen beizubringen (52). Vermag der Pflichtige jedoch keine genügenden Beweismittel zu bezeichnen, beschränken die Rechtsmittelinstanzen die Ermessensüberprüfung auf Fälle von Willkür (53).

b) Verlust des Einsprache- und Beschwerderechts

Im Wehrsteuerrecht (Art. 92 Abs. 1) verliert der nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzte Steuerpflichtige das Einsprache- und Beschwerderecht gegen seine Veranlagung, wenn diese nicht um mehr als 20% höher liegt als die letztvorangegangene rechtskräftige Einschätzung.

Der Verlust der Beschwerdelegitimation stellt eine eigentliche Bestrafung für die Verletzung der Mitwirkungspflichten dar. Sie darf nur eingreifen, wenn einer der im Gesetz aufgeführten Tatbestände erfüllt ist (Art. 92 Abs. 1 Satz 1), und den Behörden deshalb eine wesentliche Grundlage für die Veranlagung entzogen worden ist (54).

49 Im Wehrsteuerrecht gilt keine strikte Umkehr der Beweislast; vgl. Zweifel ASA 49 S. 547.

50 BGE 92 I 256/57; Reimann/Zuppinger/Schärner § 75 N 34.

51 Reimann/Zuppinger/Schärner § 87 N 10, 90 N 8, 93 N 26; Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich § 90 N 8.

52 Reimann/Zuppinger/Schärner § 90 N 10.

53 RB 1957 Nr. 51, 1963 Nr. 62, 1976 Nr. 59, 60; Zweifel ASA 49 S. 546.

Wiederum anders das Wehrsteuerrecht, wo die Rechtsmittelinstanzen das Ermessen frei überprüfen. Vgl. Masshardt S. 392 N 21; Känzig Art. 92 N 20.

54 Masshardt S. 392 N 20.

3. Ordnungsbusse

Die Verweigerung von Auskünften und der Beibringung von Unterlagen zieht auch eine steuerstrafrechtliche Sanktion nach sich. Die schuldhaftige Verletzung von Verfahrenspflichten ist eine Steuerwiderhandlung i.S.v. Art. 131 Abs. 1 WStB und § 185 StG (55), welche mit Busse geahndet wird.

In der Praxis wird - als Folge des Opportunitätsprinzips (56) - eine Bestrafung jedoch nur dann angeordnet, wenn der Steuerpflichtige rückfällig ist oder sich renitent zeigt, d.h. schon in früheren Jahren die Mitwirkung verweigert hatte (57).

II. Mitwirkungspflicht und Berufsgeheimnis

A. Grundsatz: kein Berufsgeheimnis in eigener Sache

Es ist ein Gebot der Steuergerechtigkeit, dass jedermann nach Massgabe seiner effektiven Einkommens- und Vermögenssituation veranlagt wird und seinen Steuerpflichten nachkommt (58). Es bleibt deshalb grundsätzlich kein Raum für den Steuerpflichtigen, sich unter Berufung auf ein Berufsgeheimnis seinen steuerlichen Pflichten zu entziehen (59).

Ein Geheimnisträger kann aus seiner besonderen Stellung als Arzt, Anwalt oder Bankier gegenüber den anderen Steuerpflichtigen kein Privileg ableiten (60). Ein vernünftiger Grund würde denn auch dafür fehlen. Das Berufsgeheimnis ist nicht Geheimnis

-
- 55 Masshardt S. 476 N 4; Reimann/Zuppinger/Schärner § 185 N 13ff.
56 Reimann/Zuppinger/Schärner Vorbemerkungen zu § 185-193 N 24.
57 Reimann/Zuppinger/Schärner § 87 N 11.
58 BGE 104 IV 131 E.3.a, 92 I 400.
59 Aubert/Kernen/Schönle S. 152; Bosshardt S. 238; Hunzinger ASA 13 S. 275; Grüniger/Studer S. 84; Höhn, Steuerrecht S. 389; Masshardt S. 373; Reimann/Zuppinger/Schärner § 72 N 2; Schreiber S. 84; Schwager S. 110; Oberson II S. 586; Weidmann S. 133. A.M. Blass S. 131; Gautschi SJZ 39 S. 452.
60 BGr ASA 11 S. 76, 79; StR 23 S. 97; Aubert/Kernen/Schönle S. 152; Hunzinger ASA 13 S. 278.

der Bank, des Anwaltes oder Arztes, sondern des Kunden, Klienten oder Patienten. Das Berufsgeheimnis bezieht sich stets auf die einen Dritten betreffende persönliche Tatsache, welche dem Geheimnisträger in seiner spezifischen Eigenschaft als Berufsperson bekanntgeworden ist. Eigene Geheimnisse unterliegen deshalb definitionsgemäss nie dem besonderen Schutz des Berufsgeheimnisses.

Den ans Berufsgeheimnis gebundenen Steuerpflichtigen trifft die genau gleiche Mitwirkungspflicht bei der Veranlagung wie jedes andere Steuersubjekt. Er hat alle seine Einkünfte zu deklarieren und den Behörden die notwendigen Unterlagen für die Ueberprüfung seiner Angaben zur Verfügung zu stellen. Die Auskunftsverweigerung unter Berufung auf das Berufsgeheimnis ist zwar keine Steuerwiderhandlung, doch stellt sie den steuerpflichtigen Geheimnisträger verfahrensrechtlich gleich mit demjenigen, der ohne triftigen Grund untätig bleibt (61). Er wird wie derjenige, der überhaupt keine oder nur unvollständige Bücher führt, nach Ermessen eingeschätzt (62).

B. Pflichtenkollision

Die umfassende Mitwirkungspflicht kann für den an ein Berufsgeheimnis gebundenen Steuerpflichtigen eine Pflichtenkollision bewirken (63). Angaben, die aus der Sicht der Steuerbehörden für die Veranlagung unerlässlich erscheinen, können unter das Berufsgeheimnis fallende Tatsachen betreffen. Folgt er nun der Schweigepflicht, so verletzt er seine Verfahrenspflichten, kommt er den steuerlichen Mitwirkungspflichten nach, so verletzt er das Berufsgeheimnis und kann strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden, wird aber auch gegenüber dem Geheimnisherrn haftbar.

61 EStV ASA 15 S. 155.

62 BGE 64 I 193; BGr ASA 46 S. 514 E.3.b, 11 S. 76.

63 BGE 92 I 396 E.1.a; BGr ASA 46 S. 513 E.3.b; Steinmann StR 36 S. 55; Eulau StR 14 S. 25.

Die Auskunftspflichten des Steuerrechts sind nach herrschender Lehre und Praxis keine der Schweigepflicht vorgehende Zeugnis- und Auskunftspflicht gegenüber einer Behörde i. S.v. Art. 321 Ziff. 3 StGB und 47 Abs. 4 BaG (64). Sie vermögen den Geheimnisträger nicht vom Berufsgeheimnis zu befreien. Das Berufsgeheimnis entbindet ihn aber auch nicht von der steuerlichen Mitwirkungspflicht. Somit besteht eine echte Pflichtenkollision, die namentlich bei der Auskunftspflicht i.S.v. Art. 89 WStB und § 72 StG aktuelle Bedeutung hat.

C. Umfang des Konfliktstoffes

Die umfassende Auskunftspflicht, wie sie jeden Steuerpflichtigen trifft, kann auch Drittinteressenten tangieren. Beim Geheimnisträger sind dies regelmässig Tatsachen, die unter den Schutz des Berufsgeheimnisses fallen. Sie sind denn auch Grund für den Interessenkonflikt zwischen der straf- und privatrechtlichen Schweigepflicht einerseits und der steuerrechtlichen Offenbarungspflicht anderseits.

Der Konfliktstoff ist nun aber viel begrenzter, als es auf den ersten Blick scheinen mag (65). Vom Berufsgeheimnis geschützt sind einmal ohnehin nur die in Ausübung der spezifischen Berufstätigkeit über einen Dritten erfahrenen Tatsachen. Darunter fallen aber bspw. nicht der Arbeitsvertrag zwischen dem Anwalt und seiner Sekretärin, der Mietvertrag für die Praxisräumlichkeiten eines Arztes, die Warenlieferungen der Pape-

64 Diese Auffassung wird bestätigt durch die Bestimmungen des WStB über die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen und Dritter, insbesondere durch Art. 89 Abs. 2 und 90 Abs. 6, welche einen ausdrücklichen Vorbehalt zugunsten des gesetzlich geschützten Berufsgeheimnisses anbringen.

Vgl. Dagon SJZ 69 S. 3; Fromer SJZ 39 S. 429; Gautschi SJZ 39 S. 452; Giacometti ZBl 45 S. 317; Merz ZBJV 80 S. 346. A.M. Klaus ZBl 45 S. 321; Hunzinger ASA 13 S. 288.

65 Aubert/Kernen/Schönle S. 152; Böckli SJZ 76 S. 125; Mossu Treuhänder 2/80 S. 29; Reimann/Zuppinger/Schärer § 72 N 2.

terie, die Pläne eines Architekten für den Umbau einer Bank oder die Vertragsverhandlungen über die Anschaffung eines Computers. Ist ein Anwalt Verwaltungsrat einer Bank oder hält diese Beteiligungen an anderen Gesellschaften, so fallen diese Tatsachen ebensowenig unter das Berufsgeheimnis, mögen aber unter Umständen als Geschäftsgeheimnis gehütet werden. Auch die Namen der Aktionäre einer Bank sind vom Bankgeheimnis nicht geschützt.

Die ordnungsgemässe und vollständige Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle, wie sie in Art. 89 Abs. 3 a.E. WStB und § 72 Abs. 1 StG vorgeschrieben ist, ist in den meisten Fällen ohne Verletzung des Berufsgeheimnisses möglich; viele berufsbedingte Aufwendungen, wie z.B. Miete, Löhne, Materialunkosten, etc. stehen ohnehin ausserhalb des Geheimnisschutzes (66). So kann denn vom Geheimnisträger ohne weiteres der Name des Lieferanten von Büromöbeln, Auskunft über den Stand des eigenen Wertschriftenportefeuilles einer Bank, etc. verlangt werden.

Festzuhalten ist aber auch, dass sich die Steuerbehörden überhaupt nicht näher um Inhalt, Art und Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses zwischen Geheimnisherr und Geheimnisträger kümmern; es interessiert sie weder die Art des von einem Rechtsanwalt geführten Prozesses, die medizinische Behandlung eines Patienten noch die Anlageberatung eines Bankkunden. Entscheidend ist und muss für sie allein das Einkommen und Vermögen des Steuerpflichtigen sein (67).

Nun ist es aber unerlässlich, dass die Steuerbehörden im Verfahren zur Ermittlung der steuerlich massgebenden Faktoren eines Pflichtigen auch die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle einer näheren Kontrolle unterziehen können. Sie interessieren sich dafür, ob die Einkünfte (Honorare, Löhne, Gratifikationen, Provisionen, Rückzahlungen, etc.) vom Pflichtigen vollständig und korrekt deklariert wurden,

66 Böckli SJZ 76 S. 125; Merz ZBJV 80 S. 352.

67 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 72 N 2; Böckli SJZ 76 S. 125; Oberson I S. 360; SJZ 76 S. 247 Aufsichtskommission über die Rechtsanwälte.

ob die geltend gemachten Schulden tatsächlich existieren und die Abzüge für Kosten aller Art begründet und tatsächlich vorgenommen worden sind. Gerade bei diesen Angaben kann nun das Berufsgeheimnis tangiert sein; es betrifft Tatsachen, die Gegenstand der Schweigepflicht sind, gleichzeitig aber auch unerlässlich für eine korrekte Prüfung der Steuererklärung und für eine gerechte Veranlagung sind. Das gilt insbesondere für die Honorare und Barauslagen, für Treuhandgelder und Inkassomandate, Schulden und Verluste (68). Besonders gehütet sind dabei die Namen der Klienten (69), die aber aus der Sicht der Steuerbehörden wiederum grundsätzlich unerlässlich für die Ueberprüfung der Begründetheit der Angaben des Pflichtigen erscheinen.

D. Lösung des Konflikts

Beim Erlass der steuerlichen Auskunftsnormen wurde das Problem des Berufsgeheimnisses offensichtlich gar nicht aufgeworfen und geprüft. Ausser in Art. 89 Abs. 2 und 90 Abs. 6 WStB, welche einen ausdrücklichen Vorbehalt zugunsten des gesetzlich geschützten Berufsgeheimnisses enthalten, hat das Berufsgeheimnis in den Steuergesetzen weder positiv, indem es ausdrücklich vorbehalten würde, noch negativ, indem die Schweigepflicht aufgehoben resp. eine vorgehende Auskunftspflicht statuiert würde, Erwähnung gefunden (70). Der Pflichtige muss selbst einen Weg finden, wie er ohne Verletzung des Berufsgeheimnisses seinen Mitwirkungspflichten in genügender Weise nachkommen kann. Er darf sich jedenfalls nicht unter Geltendmachung der Schweigepflicht weigern, Postcheckauszüge beizubringen (71), die Buch-

68 Böckli SJZ 76 S. 125.

69 BGr ASA 26 S. 341; Böckli SJZ 76 S. 126; Känzig Art. 89 N 9; Merz ZBJV 80 S. 352; Reimann/Zuppinger/Schärrier § 72 N 2. A.M. Hunzinger ASA 13 S. 289; StR 23 S. 98; SJZ 76 S. 247 E.4.a.

70 Dagon SJZ 69 S. 3; Eulau StR 14 S. 25.

71 ASA 23 S. 96.

haltung vorzulegen (72) oder wichtige Steuerunterlagen gar zu vernichten (73). Andererseits dürfen die Steuerbehörden nicht stur auf der Beibringung von Unterlagen und Belegen beharren, solange nicht ein konkreter Verdacht auf ungenügende Versteuerung besteht. Wo es um die Interessen von am Verfahren nicht beteiligter Drittpersonen geht, Interessen des Geheimnisherrn an der Unversehrtheit seiner Geheimosphäre und der Allgemeinheit am Bestand des Institutes Berufsgeheimnis, ist diesen Rechnung zu tragen (74).

In Lehre und Rechtsprechung wurde die Konfliktsituation schon lange erkannt. Die Praxis hat sich weitgehend eingerichtet. Dem Geheimnisträger wird daher gestattet, seine Bücher so einzurichten, dass daraus keine Geheimnisse ersichtlich sind (75). In der Buchhaltung darf er die Namen der Klienten verdecken, durch Initialen ersetzen oder sie chiffrieren (76). Allenfalls kommt die Einsetzung eines neutralen Experten als Kontrollorgan in Frage (77); behauptete Schulden und Zahlungen von Schuldzinsen können "auf andere Weise" nachgewiesen werden (78). Die dadurch bewirkte Erschwerung des Verfahrens und die Mehrarbeit hat der Gesetzgeber hingenommen. Der Steuerpflichtige kann nicht gezwungen werden, sein Berufsgeheimnis preiszugeben.

Wie der Steuerpflichtige im einzelnen seinen steuerlichen Mitwirkungspflichten nachkommen kann, ohne auch gleichzeitig das Berufsgeheimnis zu verletzen oder der Ermessenstaxation zu unterliegen, soll in den folgenden Abschnitten aufgezeigt werden.

72 ASA 7 S. 85, 11 S. 74.

73 ASA 24 S. 36.

74 Merz ZBJV 80 S. 345; Oberson II S. 586/87.

75 Höhn Steuerrecht S. 389.

76 BGr ASA 11 S. 79, 26 S. 341; RB 1977 Nr. 63; Fidek S. 77; Gautschi SJZ 39 S. 452; Jann S. 120; Zweifel ASA 49 S. 544; SJZ 76 S. 247 = ZBl 81 S. 98.

77 BGr ASA 46 S. 515; BGE 64 I 194; Schwager S. 112.

78 BGE 92 I 400.

1. Einwilligung des Geheimnisherrn

Der voraussehende Arzt, Anwalt oder Bankier bedenkt die auf ihn zukommende Auskunftspflicht gegenüber den Steuerbehörden und lässt sich vorsorglich (z.B. bei Vertragsabschluss) für die im Zusammenhang mit seiner Steuerveranlagung notwendigen Angaben vom Berufsgeheimnis entbinden.

Obwohl diese Lösung einfach und klar scheint, sind ihr Bedenken grundsätzlicher Art entgegenzuhalten. Zwar betrifft die Offenbarung des Berufsgeheimnisses Tatsachen, die der Steuerbehörde - wahrheitsgemässe Versteuerung vorausgesetzt - ohnehin einmal zur Kenntnis gelangen würden, nämlich in der Veranlagung des Klienten selbst; doch geht es um die Preisgabe eines Persönlichkeitsrechts, deren Ausmass und eventuelle Folgen nicht so recht abschätzbar ist. Unter dem Gesichtspunkt des Persönlichkeitsschutzes (Art. 27ff., insbesondere 27 Abs. 2 ZGB) kann eine solche zum voraus erfolgte Einwilligung nicht statthaft sein (79). Zudem erscheint das Institut des Berufsgeheimnisses durch einen solch grundsätzlichen Verzicht in seinen Grundfesten erschüttert.

Gegen eine Befreiung vom Berufsgeheimnis von Fall zu Fall ist hingegen nichts einzuwenden, solange nicht widerrechtliche Pres-sionsversuche der Steuerbehörden dahinterstecken. Sie empfiehlt sich für Geschäfte, die nicht eindeutig zur spezifischen Berufstätigkeit eines Geheimnisträgers gehören, die nicht unbedingt berufstypisch sind (z.B. Treuhandmandate oder Vermögensverwaltung des Anwaltes) (80).

Aus grundsätzlichen Erwägungen und gemessen an der Bedeutung des Berufsgeheimnisses im Rechtsstaat ist die Lüftung des Berufsgeheimnisses nur in Ausnahmefällen erwünscht. Wo immer möglich hat der Geheimnisträger zu versuchen, ohne Preisgabe von Geheimnissen Dritter den eigenen steuerlichen Pflichten nachzukommen.

79 Egger ZGB 28 N 40; Blass S. 79, 151.

80 Böckli SJZ 76 S. 127.

2. Gestaltung der Buchhaltung

a) Problemstellung

Zur Kontrolle der Steuererklärung stellen Buchhaltung und Geschäftsbücher eines Pflichtigen wichtige Hilfsmittel dar. Gerade daraus sind aber auch oft unter das Berufsgeheimnis fallende Tatsachen ersichtlich. Will der Geheimnisträger weder eine Bestrafung wegen Verletzung des Berufsgeheimnisses noch eine Ermessenstaxation riskieren, so hat er seine Bücher so einzurichten, dass daraus zwar keine Geheimnisse ersichtlich sind, sie aber trotzdem für die Veranlagung genügend aussagekräftig sind (81).

Die Geltendmachung von Schulden und Forderungen erfordert die Nennung von Gläubiger und Schuldner. Ein eigentlicher Schuldennachweis (Identität des Vertragspartners, Art und Umfang der gegenseitigen Leistungen und Ansprüche) wird zwar vorerst nicht verlangt (82), jedoch steht und fällt das Berufsgeheimnis mit der Namensnennung. Nur die Tatsache des Bestehens eines Vertragsverhältnisses lässt kaum je auf eine bestimmte Person schliessen. Demgegenüber ist die Steuerbehörde auf die Namensnennung angewiesen. Sie bedarf der Möglichkeit, die Angaben des Pflichtigen auf ihre Wahrheit zu überprüfen (83); allzu leicht können sonst fiktive Zahlen angegeben oder Gefälligkeitsbescheinigungen eingereicht werden.

Lässt sich nun das Ziel der Steuerkontrolle nicht auch mit Abdeckung der Namen erreichen? Zugegebenermassen wird der Steuerbehörde die Ueberprüfung erschwert, jedoch keineswegs verunmöglicht. Undurchführbar ist einzig die Kontrolle des Geheimnisherrn aufgrund der Steuererklärung des Geheimnisträgers. Der umgekehrte Fall, die Kontrolle der Angaben des Anwaltes, Arztes, etc. aufgrund der Deklaration des Klienten ist jedoch ohne jede Einschränkung möglich; der Geheimnisherr kann

81 = N 34.

82 Masshardt S. 374; Reimann/Zuppinger/Schärner § 72 N 6, 7, 74 N 11.

83 Vgl. hinten zum Steuergeheimnis § 12.

nicht unter Hinweis auf das Berufsgeheimnis den Namen seines Arztes oder Anwaltes verschweigen. Handelt es sich um eine Schuld, so hat er ohnehin alles Interesse daran, diese in vollem Umfang geltend zu machen. Das Bestehen einer steuerlich relevanten Beziehung zum geheimnispflichtigen Anwalt oder Bankier wird den Steuerbehörden jedenfalls indirekt bekannt. Immerhin ist auch primäres Ziel der Steuerbehörden die richtige Einschätzung des Pflichtigen; es geht erst in zweiter Linie um die Erstellung von Informationen zuhanden der Steuerakten des Leistungsempfängers (84).

b) Lösungsvorschläge

Dass ein Interessenkonflikt für den Geheimnisträger bei der Erfüllung seiner Steuerpflichten besteht und dieser v.a. durch das Erfordernis der Namensnennung im Rahmen der Auskunftspflicht gem. Art. 89 WStB resp. § 72 StG ausgelöst wird, ist von Rechtsprechung und Lehre längst anerkannt (85).

In einem Entscheid vom Jahre 1942 (86) stellte das BGr zum erstenmal fest, dass der an ein Berufsgeheimnis gebundene Steuerpflichtige - im Gegensatz zu den übrigen Pflichtigen - berechtigt sei, die Klientennamen in seinen Büchern abzudecken. Später hielt es fest, dass dem Steuerpflichtigen grundsätzlich das Recht gewahrt bleibe, den Nachweis "auf andere Weise" zu leisten (87). In einem weiteren Urteil (88) erwog es schliesslich folgendes: "Wo der Steuerpflichtige durch eine gesetzliche Geheimhaltungspflicht (Art. 47 BaG und 321 Ziff. 1 StGB) behindert ist, müssen die behaupteten Schulden und Zahlungen von Schuldzinsen auf andere Weise nachgeprüft werden. Die damit verbundene Mehrarbeit hat der Gesetzgeber hingenommen."

84 Vgl. auch hinten § 12.

85 Vgl. vorn D.

86 BGr ASA 11 S. 79, später auch ASA 26 S. 341; RB 1977 Nr. 63; Gautschi SJZ 49 S. 452.

87 BGr ASA 26 S. 336.

88 BGE 92 I 400.

In der Lehre (89) finden sich Vorschläge, wonach der steuerpflichtige Geheimnisträger in seinen Büchern die Namen abdecken könne, sie verschlüsseln, durch Initialen oder Zahlen ersetzen, dem Steuerbeamten die Unterlagen zur Lektüre aus Distanz vorlegen oder eine separate Steuerbuchhaltung führen könne.

Die Befürchtung, eine solche anonyme Buchhaltung würde zur Steuerhinterziehung verleiten, indem geringere als die tatsächlich erfolgten Leistungen ausgewiesen würden, scheint unbegründet. Wollte ein Anwalt oder Arzt tatsächlich Steuern hinterziehen, so würde er die entsprechende Buchung eher gleich ganz weglassen. Hier bleibt die Namensabdeckung also ohne Einfluss. Eine Verschlechterung der Steuerkontrolle bringt die Namensabdeckung aber insofern, als die Steuererklärung des Geheimnisträgers nicht Grundlage der Ueberprüfung der Steuererklärung der Kunden sein kann. Die umgekehrte Kontrolle bleibt aber selbstverständlich möglich, da der Klient selbst kein Berufsgeheimnis geltend machen kann, den Namen des Anwalts also nennen muss (90).

c) Anerkennung in der Praxis

In der Praxis hat sich die Weglassung der Klientennamen bei der Kontrolle der Bücher von Geheimnispflichtigen als sehr mühselig erwiesen. Als Folge vorgenommener Abzüge durch den Klienten, der zeitlichen Verschiebung von Rechnungsstellung und Zahlung, von Teilzahlungen und Verrechnungen, der Aufspaltung in Honorar und Unkosten beim Anwalt und Arzt, stimmen die von Geheimnisherr und Geheimnisträger in ihren Steuerunterlagen ausgewiesenen Beträge zahlenmässig oft nicht mehr überein. Den Steuerbehörden ist es nur unter grossen Schwierigkeiten möglich, mit der Information aus der Veranlagung des Klienten die entsprechenden Angaben in den Unterlagen des Geheimnisträgers aufzufinden.

89 Fidek S. 77; Jann S. 120; Oberson I S. 361; Zemp S. 103f.
90 Böckli SJZ 76 S. 126 N 90.

Die Kennzeichnung der Angaben jedes Klienten mit dessen Initialen scheint dafür die obenerwähnten Schwierigkeiten der Steuerbehörden beseitigen zu können, ohne dass aber gleichzeitig das Berufsgeheimnis verletzt würde. In aller Regel vermag ein Dritter, der nicht schon von einem bestehenden Vertragsverhältnis zwischen Klient und Anwalt weiss oder dieses zumindest erahnt, aus den blossen Initialen nicht auf die Identität der dahinterstehenden Person zu schliessen. Zusammen mit der amtsinternen Information, mit Hilfe dieser Initialen, des Datums von Rechnungsstellung und Zahlungseingang und des Zahlungsgrundes ist den Steuerbehörden hingegen die Auffindung des entsprechenden Postens in den Büchern des Geheimnisträgers ohne weiteres möglich. Ohne dadurch vom Berufsgeheimnis direkt Kenntnis zu erhalten, wird die indirekte Prüfung der Angaben des Geheimnisträgers den Steuerbehörden entscheidend erleichtert.

aa) Bei Honorarforderungen

aaa) Honorarforderungen des Rechtsanwaltes

Das Kantonale Steueramt Zürich hatte im Zusammenhang mit einer Anfrage der Zürcher Aufsichtskommission über die Rechtsanwälte - die ihrerseits von einem Anwalt um Entbindung vom Berufsgeheimnis für die Erfüllung seiner Steuererklärungspflicht nachgesucht wurde - Gelegenheit, zur Nachweispflicht bei Honorarforderungen ausführlich Stellung zu nehmen (91).

Während grundsätzlich ein rechtsgenügender Nachweis von Schulden oder Forderungen nur durch Nennung von Rechnungsdatum, Rechnungsbetrag und Name des Gläubigers oder Schuldners erbracht werden kann, anerkennt das Steueramt in der Praxis ausdrücklich, dass zur Deklaration von Honorarforderungen eines Anwaltes unter anderem die Klienteninitialen genügten (92).

Freierwerbende Rechtsanwälte sind nicht buchführungspflichtig

91 Vgl. dazu den Entscheid der Aufsichtskommission über die Rechtsanwälte vom 2. April 1980, in SJZ 76 S. 247 = ZBl 81 S. 98 = Bulletin SAV Nr. 68 (1980).

92 RB 1977 Nr. 63.

tig i.S.d. Obligationenrechts (Art. 957 i.V.m. 934). Die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle, zu der sie laut Art. 89 Abs. 2 und 3 WStB und § 72 Abs. 1 StG, aber auch aus § 13 Anwaltsgesetz (93) verpflichtet sind, erfolgt oft nach der Ist-Methode, d.h. erst nach effektiver Vereinnahmung.

Mit der Steuererklärung hat der steuerpflichtige Anwalt entweder den auf Solleinnahmen ausgerichteten "Fragebogen für Rechtsanwälte" oder aber eine detaillierte Aufstellung über die Honorareinnahmen mit Klienteninitialen, Rechnungsdatum und Rechnungsbetrag einzureichen.

Die Steuerbehörden sind gehalten, die Angaben des Steuerpflichtigen stichprobeweise auf ihre Vollständigkeit hin zu überprüfen (Art. 88 Abs. 2 WStB; § 75 StG). Dazu stehen ihr die amtsinternen Informationen aus der Veranlagung des Klienten zur Verfügung. Die Kontrolle dient der Feststellung, ob die Honorarleistung des Klienten tatsächlich Eingang in die Einkommensberechnung des Anwalts gefunden hat.

Zufolge Auseinanderfallens von Rechnungs- und Zahlungsdatum, Verrechnung, vorgenommener Abzüge, Begleichung in Raten oder verteilt auf mehrere Zahlstellen, ist eine Identifikation in der Aufstellung des Pflichtigen faktisch nur durch die Angabe der Klienteninitialen, von Rechnungsdatum, Rechnungsbetrag, Datum des Zahlungseingangs und der Zahlungsart (bar, Zahlungsanweisung, Gutschrift auf Postcheck- oder Bankkonto, Verrechnung, etc.) möglich.

Dass die Bekanntgabe der von den Steuerbehörden verlangten Angaben und insbesondere der Klienteninitialen aber auch keine Verletzung des Berufsgeheimnisses darstellt, hat die Aufsichtskommission über die Rechtsanwälte - in Anlehnung an die Argumentation des Kantonalen Steueramtes - ausdrücklich festgehalten. Die von den zürcherischen Steuerbehörden gegenüber

93 § 13 AG:

"Der Rechtsanwalt führt die Bücher, die nötig sind, um seine Bemühungen sowie seine geschäftlichen Guthaben und Verpflichtungen jederzeit feststellen zu können.

Die Belege sind geordnet und mit den Büchern während 10 Jahren aufzubewahren.

..."

Anwälten geübte Praxis tangiere keine unter das Berufsgeheimnis fallenden Interessen.

Eine Verletzung des Berufsgeheimnisses durch die Preisgabe von Initialen, Rechnungsdatum und Rechnungsbetrag könnte nur dann vorliegen, wenn gestützt auf diese Angaben die Identität des Klienten zu ermitteln ist. Das ist jedoch nur in Ausnahmefällen möglich, wenn aus anderer Quelle Anhaltspunkte oder Vermutungen vorliegen, die auf das Bestehen eines Mandatsverhältnisses zwischen Anwalt und Klient schliessen lassen. Den vom Steuerpflichtigen verlangten Aufstellungen geht für sich genommen regelmässig jede Aussagekraft über die geheimzuhaltenden Tatsachen ab. Erst im Zusammenhang mit der amtsinternen Information erhalten die Angaben des Anwaltes ihren Aussagewert. Doch kann auch dann nicht von einer Offenbarung des Berufsgeheimnisses gesprochen werden; die Kenntnis, welche die Steuerbehörde erhält, bestätigt nur Tatsachen, die ihr schon aus der Veranlagung des Klienten bekannt sind; letzterer kann nicht unter Vorschiebung des Berufsgeheimnisses die Nennung des Anwaltes verweigern; das Stillschweigen würde zur Nichtanerkennung der Schuld führen.

Ein Berufsgeheimnis wird nur dann "offenbart", wenn der Empfänger diese Tatsache weder kannte noch mit zulässigen Mitteln wahrnehmen konnte (94), und der Klient in erkennbarer Weise an der Geheimhaltung gerade ihm gegenüber interessiert war. Dieses Interesse dürfte im Zweifel bei Beziehungen zu qualifizierten Berufspersonen wie Arzt, Anwalt und Bank regelmässig zu bejahen sein, geht es doch um den Schutz eines besonderen Vertrauensverhältnisses (95). Da aber Mandat und Zahlung den Behörden bereits bekannt sind, können die Angaben des Anwalts, insbesondere der Initialen, notwendigerweise auch keine Offenbarung eines Geheimnisses mehr darstellen. Der Anwalt kann daher mit Rücksicht auf das Berufsgeheimnis ohne weiteres den Steuerbehörden die geforderten Aufstellungen einreichen.

94 Wegmann S. 166.

95 Blass S. 28; Wegmann S. 164; ZR 41 Nr. 15 S. 50.

bbb) Honorarforderungen von Arzt und Bankier

Die Anforderungen, welche die Steuerbehörden an den rechtsgenügenden Nachweis von Honorarforderungen des Anwaltes stellen, finden m.E. sinngemäss auch auf den Arzt und Bankier Anwendung. Mit Rücksicht auf die gesetzlich auferlegte Schweigepflicht ist auch ihnen zu gestatten, in den Büchern und Unterlagen nicht die Namen, sondern lediglich die Initialen ihrer Patienten und Kunden aufzuführen (96).

ccc) Namensnennung

Geht man von der Voraussetzung aus - die Meinungen darüber scheiden sich (97) - der Name und die Tatsache des bestehenden Mandatsverhältnisses würden nicht notwendigerweise unter das Berufsgeheimnis fallen, zumal sich die Steuerbehörden ja lediglich um Einkommen und Vermögen des Pflichtigen interessieren und nicht etwa um die Art der Prozessführung oder der Heilbehandlung (98), so steht es dem Geheimnispflichtigen frei, die vollen Namen der Klienten zu nennen.

In der Praxis verzichten tatsächlich viele Geheimnisträger auf die Verschlüsselung oder Abdeckung der Klientennamen. Die Steuerbehörden dehnen dafür die nach aussen ohnehin bestehende Schweigepflicht (Steuergeheimnis) auch auf den amtsinternen Bereich aus (99). Für Behörde wie für den Steuerpflichtigen ist diese Methode zweifellos zweckdienlich; sie setzt jedoch eine vertrauenswürdige Steuerbehörde voraus, die der Verlockung widersteht, nicht dennoch beim Dritten Steuerkontrollen zu veranlassen; eine Vorschrift, die letzteres verbieten würde, besteht keine.

96 RB 1977 Nr. 62; VGr 23.10.1980, SB 47/1980 in Zweifel ASA 49 S. 543.

97 Befürwortend: Kant. Steueramt in ihrer Stellungnahme an die Aufsichtskommission über die Rechtsanwälte; vgl. N 91; Wegmann S. 164.
Gegner: Böckli SJZ 76 S. 126 und dortige Hinweise, insbes. N 87.

98 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 72 N 2.

99 ASA 31 S. 149.

bb) Nachweis von Fremdvermögen

Zur Berufstätigkeit des Anwaltes und der Bank, jedoch nicht des Arztes, gehören regelmässig auch Geschäfte mit und die Verwaltung von Vermögen des Klienten. Zu diesen zählen namentlich die Treuhandenschaft (100) - der Erwerb und die Verwaltung von Sachen, Werten oder Forderungen in eigenem Namen, jedoch auf Rechnung und Risiko des Treugebers -, die Vermögensverwaltung (101) - die Verwaltung und unter Umständen die Wiederanlage von Geldern im Namen des Verwalters oder des Klienten, jedoch auf Rechnung des Klienten - und das Inkassomandat (102) - der Einzug einer fremden Forderung im Namen des Klienten.

Die vorgenannten Geschäfte bedürfen einer gesonderten Betrachtung, werfen sie doch für die Steuerveranlagung des Pflichtigen besondere Probleme auf. Obwohl sie auf Nutzen und Gefahr Dritter gehen, erscheinen äusserlich der Anwalt oder die Bank als Berechtigte. Da die Steuerbehörden nun aber berechtigt sind - unter Vorbehalt des Gegenbeweises - Rechtsverhältnisse und Rechtsgeschäfte demjenigen zuzuschreiben, auf dessen Namen sie lauten (103), hat der Steuerpflichtige alles Interesse daran, den geforderten Beweis des Fremdgeldes anzutreten. Schwierigkeiten können sich wiederum aus der entgegenstehenden Geheimhaltungspflicht ergeben; auch hier ist grundsätzlich die Nennung des Namens des Gläubigers unerlässlich.

aaa) Inkassomandate

Der Nachweis der Drittberechtigung wirft keine besonderen Schwierigkeiten auf. Die Aufzeichnung von Zahlungsein- und

100 Böckli SJZ 76 S. 127; Mossu ASA 44 S. 503.

101 Bodmer/Kleiner/Lutz BaG 1 N 14; Böckli SJZ 76 S. 127, 132, insbes. N 160, wonach die Vermögensverwaltung durch den Anwalt in den kantonalen Anwaltstarifen meist durch eine besondere Position geregelt ist.

102 Böckli SJZ 76 S. 127, insbes. N 98, wonach die Inkassoermächtigung regelmässig in den Vollmachtsformularen der Anwaltskammer enthalten sind.

103 BGr ASA 49 S. 212; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 72 N 2.

-ausgang mit demselben Betrag - evtl. unter Abzug der Inkassokosten - und mit denselben Initialen genügt der steuerlichen Deklarationspflicht (104).

Die Inkassoabrechnung muss umso glaubwürdiger erscheinen, als mit der Vortäuschung eines Klienteninkassos anstelle der tatsächlichen Honorareinnahme der Tatbestand des Steuerbetrugs i.S.v. Art. 130 bis Abs. 1 WStB oder § 192 StG erfüllt sein könnte (105).

bbb) Vermögensverwaltung und Treuhandgelder

Vermögensverwaltung und Treuhandgeschäfte bedürfen keiner getrennten Betrachtung, unterscheiden sie sich doch nicht grundsätzlich voneinander. Die Vermögensverwaltung ist ein Minus zur Treuhandschaft. Zur eigentlichen Verwaltung hinzu kommt bei letzterer der Erwerb und die Veräusserung von Vermögensgegenständen. Beide Tätigkeiten werden vom Schutz des Berufsgeheimnisses erfasst.

Steuerlich anerkannt, m.a.W. nicht der Bank oder dem Anwalt als Vermögenswert zugerechnet, wird ein Treuhandverhältnis nur dann, wenn der Treuhänder den rechtsgenügenden Beweis dafür erbringen kann (106). Der Geheimnisträger sieht sich auch hier wiederum in Konflikt mit seinem Berufsgeheimnis; auch hier ist die Nennung des Treugebers notwendig.

aaaa) Bei der Bank

Für die Banken besteht seit ein paar Jahren dieses "Problem Treuhandgelder" bei den direkten Steuern nicht mehr. Treuhandgeschäfte zählen zu den sog. indifferenten Geschäften und gehören als solche nicht in die Bilanz (107). Sie müssen zwar auf speziellen Treuhandkonten ordnungsgemäss verbucht werden, dürfen aber nicht in der Bilanz oder in der Erfolgsrechnung

104 Böckli SJZ 76 S. 127; Zweifel ASA 49 S. 544/45, insbes. N 116.

105 Böckli SJZ 76 S. 127 N 100.

106 BGr ASA 49 S. 211; Masshardt S. 12 N 27; Reimann/Zuppinger/Schärer § 72 N 8.

107 Bodmer/Kleiner/Lutz BaG 6 N 22.

erscheinen (108). Dennoch bleiben die Treuhandgelder nicht ohne steuerliche Kontrolle. Ob die Treuhandschaft zu Recht besteht, wird im Rahmen der Verrechnungssteuer geprüft (109).

bbbb) Beim Anwalt

Für den Anwalt gibt es keine entsprechende Bestimmung, die ihn im Rahmen der direkten Steuern von der Nachweispflicht von Fremdvermögen befreien würde. Vielmehr hat dieser den steuerlichen Anforderungen an einen genügenden Nachweis der Treuhandschaft zu folgen (110). Insbesondere hat er einen schriftlichen Treuhandvertrag mit Name und Adresse des Treugebers, der genauen Bezeichnung des Treugutes, der Zuteilung von Risiken und Kosten zulasten des Treugebers, der Regelung der Entschädigung in Form einer Treuhandkommission, der Führung spezieller Treuhandkonti und - sofern Bücher i.S.d. OR geführt werden - der besonderen Kennzeichnung und evtl. Auscheidung als Treuhandgelder in Bilanz und Erfolgsrechnung, vorzulegen.

Der Anwalt wird nun grundsätzlich nicht umhin können, den Namen des Treugebers zu nennen, soll das Treugut nicht ihm zugerechnet werden. Denn anders als etwa beim Nachweis von Honorarforderungen scheint die indirekte Kontrolle mit Hilfe der Informationen aus der Veranlagung des Klienten unsicher. Der Treugeber hat im Gegensatz zum Honorarschuldner finanziell gar kein Interesse an der vollständigen Deklaration, werden damit seine Steuerfaktoren doch erhöht. Die Richtigkeit der Angaben des steuerpflichtigen Treuhänders können deshalb auf verlässliche Weise nur direkt kontrolliert werden (111). Dazu ist aber der Name des Treugebers notwen-

108 Bodmer/Kleiner/Lutz BaG Anhang 1/b lit. C.Ziff. 4.

109 Vgl. hinten § 4.

110 Vgl. dazu die von der Abteilung für Stempelabgaben und Verrechnungssteuer der EStV erlassenen Merkblätter "Treuhandkonto" und "Treuhandverhältnisse" vom 31.5.1965 und Oktober 1967, in Masshardt S. 12ff., welche durch Kreisschreiben vom 27.12.1967 auch für die Wehrsteuer anwendbar erklärt wurden; ZStB Nr. 57/31, 32.

111 Oberson II S. 588.

wendig (112).

Die Verpflichtung auf das Berufsgeheimnis kann den Anwalt in eine unzumutbare Zwangslage versetzen. Darf er den Namen nicht nennen, so wird er steuerpflichtig für Vermögenswerte, die ihm gar nicht gehören. Er wird deshalb bemüht sein, sich vom Treugeber, allenfalls von der Aufsichtsbehörde i.S.v. Art. 321 Ziff. 2 StGB (113), von der Schweigepflicht entbinden zu lassen (114). Unter Umständen ist diese Ermächtigung gar als implizit erteilt anzunehmen. Andernfalls wäre der Treugeber dem Treuhänder jedoch zum Ersatz des Schadens - die zusätzliche Steuer - i.S.v. Art. 402 Abs. 2 OR verpflichtet (115).

Kommt die Entbindung vom Anwaltsgeheimnis aus achtenswerten Gründen nicht in Frage, so fragt es sich, ob die Steuerbehörde auf der Nennung des Treugebers beharren darf. Die Interessenabwägung zwischen den beteiligten Rechtsgütern ergibt, dass die Einforderung substantzierter Auskünfte dem Steuerpflichtigen in diesem besonderen Fall wohl nicht zumutbar ist (116). Bestehen dagegen sichere Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei den betr. Positionen um Vermögen handelt, das tatsächlich vom Anwalt zu versteuern ist, kann der Auskunftspflicht das Berufsgeheimnis nicht entgegengehalten werden (117).

Es stellt sich auch die Frage, ob der Anwalt seinen Nachweispflichten - analog derjenigen von Honorarforderungen (118) - nicht auch "auf andere Weise" nachkommen kann. Die

112 RB 1944 Nr. 54.

113 ZR 47 Nr. 12.

114 ZR 47 Nr. 12 S. 29.

115 Böckli SJZ 76 S. 127 N 103.

116 Zweifel ASA 49 S. 545; ähnlich Böckli SJZ 76 S. 127. A.M. Reimann/Zuppinger/Schärer § 72 N 2.

117 So Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich, Entscheidung vom 5.12.1979, 220, 221/1979 (Verwaltungsgerichtsbeschwerde pendent).

Böckli, S. 127/28, befürwortet für solche Fälle die Einsetzung eines neutralen Experten, der für beide, für Steuerpflichtigen und Behörde, verbindlich festzustellen hätte, ob die Treuhandenschaft hinreichend belegt ist.

118 Vgl. vorn c) aa).

Rechtsprechung hat anerkannt, dass unter bestimmten Umständen der Nachweis von Fremdvermögen durch andere Mittel als der Nennung des Dritten erbracht werden könne (119). Stehen Art, Rechtsgrund und Motiv der Leistung fest und ist auch die Möglichkeit eines fiktiven Vertragsverhältnisses ausgeschlossen, so ist die Nennung des Gläubigers für die Vornahme einer richtigen Einschätzung nicht notwendig (120). Die Erfüllung sämtlicher im Merkblatt "Treuhandschaftsverhältnisse" der EStV (121) genannten Anforderungen, namentlich Treuhandschaftsvertrag, Führung besonderer Treuhandschaftskonten und der besonderen Kennzeichnung in den Büchern, jedoch lediglich mit Nennung der Initialen des Treugebers, muss deshalb von den Steuerbehörden als genügender Nachweis anerkannt werden.

Gelingt der Nachweis der Treuhandschaft nicht, muss der Anwalt die Konsequenzen tragen und das Treugut steuerlich sich selber zurechnen lassen (122).

cc) Schulden und Schuldzinsen

aaa) Nachweis durch den Schuldner

Auf Verlangen der Steuerbehörden hat der Steuerpflichtige ein Verzeichnis der Schulden mit den Namen seiner Gläubiger zu erstellen und den Beweis für die Bezahlung der geltend gemachten Schuldzinsen anzutreten (Art. 89 Abs. 2 WStB; § 72 Abs. 2 StG). Wer dieser Pflicht um Nennung der Gläubiger nicht nachkommt, verliert das Recht auf Abzug von Schuld und Schuldzinsen (123). Die Schuld wird als nicht existent betrachtet (124).

Unter das Berufsgeheimnis fallende Schuldverhältnisse zwischen Geheimnispflichtigem als Schuldner und Klient als Gläubiger sind v.a. bei Anwalt und Arzt in der Praxis selten. Zu denken ist etwa an die Verpflichtung zur Rückzahlung zu viel be-

119 BGr ASA 26 S. 340; RB 1969 Nr. 33; vgl. auch nachfolgend cc).

120 RB 1959 Nr. 35, 1969 Nr. 33.

121 Vgl. vorn N 112.

122 Aubert/Kernen/Schönle S. 124.

123 BGE 68 I 198.

124 BGE 92 I 398, 87 I 392/93; Känzig Art. 89 N 6; Reimann/Zuppinger/Schärer § 72 N 6.

zahlten Honorars oder eines Vorschusses. Nichtsdestoweniger spielt aber auch in diesen Fällen die Bindung ans Berufsgeheimnis eine Rolle.

Kreditorenkonten von Kunden sind bei der Bank von grosser Bedeutung; nur dank diesen ist ein eigentliches Bankgeschäft überhaupt möglich. Die Steuerbehörden haben keinen Anspruch auf Einsicht in die einzelnen Kundenkonti, weder in die Debitoren- noch in die Kreditorenkonti. Deren Zusammensetzung kann lediglich von der EStV im Rahmen des Kontrollverfahrens bei Verrechnungssteuer und Stempelabgabe untersucht werden (125). Für die direkten Steuern ist einzig deren Saldo relevant.

Der Verzicht auf die Nennung des Gläubigers oder die Beschränkung auf die Angabe seiner Initialen bringt - im Gegensatz zum Nachweis von Honorarforderungen - tatsächlich eine Verschlechterung, wenn nicht gar Verunmöglichung der Steuerkontrolle des Pflichtigen (126). Die Methode der indirekten Ueberprüfung mittels Steuermeldung aus der Veranlagung von "Klientengläubigern" ist unsicher und unergiebig. Gibt der Gläubiger seine Forderung an, so besteht für die Steuerbehörde kaum Grund, eine Meldung zu machen (127). Interessanter und aufschlussreicher ist dagegen die Kontrolle der Gläubiger aufgrund der Angaben des Schuldners. Die Durchführung eines Meldeverfahrens des Inhalts bspw., dass sämtliche Gläubiger der Bank X gemeldet werden müssten, ist praktisch undurchführbar.

Immerhin kommt den Erklärungen eines Anwaltes oder einer Bank erhöhte Glaubwürdigkeit zu. Die strengen Standespflichten des Anwaltes, die Gefährdung des guten Rufes einer Bank, aber auch die Tatsache des Bestehens eines Massengeheimnisses - zu viele Personen sind ins Bankgeheimnis eingeweiht -, das Interesse, eine möglichst gute Aktivbilanz auszuweisen und nicht etwa die Passiven künstlich zu erhöhen (128), bewirken, dass sich die betr. Berufspersonen eine Bestrafung wegen Steuerhinterzie-

125 Vgl. dazu hinten § 4.

126 Oberson II S. 588.

127 Vgl. hinten § 12 II.

128 BGE 63 I 3 E. 3.

hung oder Betrug gar nicht leisten könnten.

Es bleibt schliesslich zu prüfen, ob der Steuerpflichtige den Nachweis der Schuld auf anderem Weg als durch Namensnennung zuverlässig erbringen könne (129). Die Rechtsprechung hat anerkannt, dass die Nennung des Gläubigers für die Vornahme einer richtigen Einschätzung nicht in allen Fällen unbedingt notwendig ist. Wo nämlich die Möglichkeit einer fiktiven Schuld ausgeschlossen sei (130) oder Art, Rechtsgrund und Motiv der Leistung feststehe, könne die Nennung des Gläubigers bzw. Empfängers vom Pflichtigen, ungeachtet des Wortlautes von § 72 Abs. 2 StG, nicht verlangt werden; es wäre ein Verstoss gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip, das auch im Verfahrensrecht Geltung habe (131). Dem Pflichtigen nicht zumutbar, aber auch unzulässig ist, von ihm die Erteilung einer für die Einschätzung nicht benötigten Auskunft zu verlangen, insbesondere wenn diese ausschliesslich durch die Einschätzung Dritter bedingt ist (132).

Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit dem Nachweis von Schuldverhältnissen das Berufsgeheimnis ausdrücklich anerkannt. In einem Entscheid vom Jahre 1957 (133) hat es dem Anwalt und Notar ausdrücklich zugestanden, bei der Vorlegung der Bücher die Namen der Darlehensgläubiger zu verdecken, mithin diese geheimzuhalten. In einem späteren Entscheid (134) hielt es fest, dass bei einer entgegenstehenden Schweigepflicht die behaupteten Schulden und Schuldzinsen auf andere Weise nachgeprüft werden müssten. Die damit verbundene Mehrarbeit habe der Gesetzgeber hingenommen.

Nicht in jedem Fall aber gelingt es dem Geheimnisträger, den Beweis einer Schuld ohne Nennung des Schuldners und Geheimnis-

129 BGr ASA 26 S.340.

130 RB 1944 Nr. 54.

131 RB 1969 Nr. 33.

132 Pestalozzi S. 139; Blumenstein ASA 13 S. 342.

133 BGr ASA 26 S. 341 E.4.

134 BGE 92 I 400.

herrn zu leisten. Der Geheimnisträger hat in einer solchen Situation wohl die Konsequenz zu tragen. Seine Schuld wird als fiktiv betrachtet und steuerlich zum Abzug nicht zugelassen (135).

bbb) Bescheinigungspflicht des Geheimnisherrn

Zumeist genügen für die Ueberprüfung der Angaben des Pflichtigen dessen vollständige Aufstellung über Schulden und Forderungen. Bei Zweifel am Bestand einer Schuld oder bei Verdacht auf Vertuschung der tatsächlichen Verhältnisse, kann vom Pflichtigen die Beibringung von Bescheinigungen seiner Gläubiger und Schuldner verlangt werden (Art. 90 Abs. 5 WStB; § 75 StG) (136).

Schuldner und Gläubiger des Steuerpflichtigen sind nach Gesetz (Art. 90 Abs. 5 WStB; § 74 StG) verpflichtet, Bestand, Höhe, Verzinsung und Sicherstellung der Forderung zu bescheinigen. Ein Vorbehalt besteht zugunsten des gesetzlich geschützten Berufsgeheimnisses, auf das sich die Kunden und Klienten einer Bank oder eines Anwaltes aber nicht berufen können.

Der Steuerpflichtige hat gegenüber seinem Gläubiger oder Schuldner einen durchsetzbaren gesetzlichen Anspruch auf Bescheinigung des Schuldverhältnisses. Weigert sich der Dritte, die Bescheinigung auszustellen, so kann der Pflichtige die Steuerbehörden ermächtigen, diese direkt vom Dritten einzuholen (Art. 90 Abs. 6 Satz 2 WStB). Ausgehend von der Voraussetzung, dass schon die Tatsache des Bestehens eines Mandatsverhältnisses oder der Name des Dritten ein Geheimnis darstellt, bedeutet die Ermächtigung der Behörde zur direkten Einholung der Bescheinigung beim Geheimnisherrn eine Preisgabe des Berufsgeheimnisses. M.E. darf der Geheimnisträger eine solche Einwilligung mit Rücksicht auf seine Schweigepflicht deshalb grundsätzlich nicht erteilen.

135 Aubert/Kernen/Schönle S. 157.

136 Reimann/Zuppinger/Schärer § 72 N 6.

Die Verweigerung der Schuldner- resp. Gläubigerbescheinigung durch den Geheimnisherrn bedeutet die Nichtentbindung vom Berufsgeheimnis für die Veranlagung des Geheimnisträgers. Damit nimmt der Geheimnisherr in Kauf, für den dem Geheimnisträger erwachsenden Schaden eintreten zu müssen. Die Mehrsteuer, die dem Arzt, Anwalt oder der Bank auferlegt wird, weil sie aus Rücksicht auf das Berufsgeheimnis die erforderlichen Unterlagen und Beweismittel für eine zuverlässige Veranlagung nicht beizubringen vermögen, kann wohl auf den Klienten überwälzt werden (Art. 402 Abs. 2 OR) (137).

dd) Debitorenrückstellungen und Verluste

Die Anforderungen an die Anerkennung von Verlusten und Debitorenrückstellungen sind im wesentlichen die gleichen wie bei Schulden und Schuldzinsen (138). In beiden Fällen strebt der Pflichtige eine Verminderung der massgeblichen Steuerelemente und eine entsprechende Reduktion der Steuerlast an. Debitorenrückstellungen und Verluste finden deshalb steuerlich nur Berücksichtigung, wenn sie bewiesen werden können. Hierzu ist eine Liste der gewährten Kredite und der Namen der einzelnen Debitoren vorzulegen.

Unter dem Gesichtspunkt des Berufsgeheimnisses stellen Verluste meist kein Problem dar. Die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners ist häufig auch den Steuerbehörden bereits bekannt - normalerweise stehen in einem solchen Fall auch die Steuern des Betroffenen aus. In einem Konkursverfahren geht diese Tatsache bereits aus dem Kollokationsplan hervor; regelmässig selber Konkursgläubiger, sind die Steuerbehörden aktivlegitimiert, darin Einsicht zu nehmen. Die Namensnennung durch den Geheimnisträger bedeutet folglich gegenüber den Steuerbehörden keine Offenbarung eines Geheimnisses mehr.

137 BGr ASA 46 S. 512.

138 Vgl. vorn cc).

Debitorenrückstellungen sind problematischer. Ein Verlust ist noch nicht eingetreten, doch muss der Gläubiger immerhin ernsthaft damit rechnen. Die Nennung des Schuldners würde dann kein Geheimnis offenbaren, wenn dessen Insolvenz allgemein bekannt ist (139). Im Zweifel muss der Geheimhaltungspflicht jedoch der Vorrang gegeben und eine steuerliche Aufrechnung in Kauf genommen werden. Realisiert sich der Verlust später dann tatsächlich, kann er immer noch steuerlich geltend gemacht werden.

Das Berufsgeheimnis kann vom Steuerpflichtigen nicht zur Wahrung der eigenen Interessen, sondern nur derjenigen des Klienten angerufen werden. Gerade im vorliegenden Fall hat der Debitor i.d.R. nun aber gar kein Interesse daran, seine Position zu verstecken. Im Gegenteil. Aus Gründen der Steuerreduktion wird er mit grosser Wahrscheinlichkeit die Schuld selbst auch deklarieren. Ist dem tatsächlich so, steht der Befreiung von der Schweigepflicht nichts entgegen (140). Ohne sich einer Verletzung des Berufsgeheimnisses schuldig machen zu müssen, kann der Geheimnisträger seinen steuerlichen Deklarations- und Nachweispflichten mit der Namensnennung nachkommen.

3: Neutraler Experte

Dem Ziel, den Geheimnisträger aufgrund seines tatsächlichen Einkommens und Vermögens einzuschätzen, gleichzeitig aber eine Kollision mit dem Berufsgeheimnis zu vermeiden, würde die Einsetzung eines neutralen Experten entgegenkommen (141). Die von Steuerbehörden und Pflichtigem gemeinsam zu bestimmende Vertrauensperson (z.B. ein Treuhänder, die Aufsichtsbehörde über die Rechtsanwälte, eine neutrale Revisionsinstanz) würde die Kontrolle der Bücher und Unterlagen des Pflichtigen übernehmen. Die Steuerbehörde selbst würde nur über das Resultat der Unter-

139 Z.B. der Fall Küderli.

140 BGr ASA 46 S. 514.

141 Jann S. 121; Merz ZBJV 80 S. 353; Schwager S. 112.

suchung orientiert, ob nämlich die Steuererklärung des Pflichtigen mit seinen Büchern in Uebereinstimmung stehe oder nicht.

Der Beizug eines Experten, der selbst auch auf das Berufsgeheimnis zu verpflichten wäre, käme wohl nur in bestimmten, eng umgrenzten Fällen in Frage. Das Verfahren ist zu aufwendig, um generell auf die Veranlagung eines Geheimnisträgers Anwendung finden zu können. Zu denken wäre aber an Situationen, wo der Steuerpflichtige seinen Nachweispflichten nicht nachkommen könnte, wo selbst die Angabe von Klienteninitialen eine Verletzung des Berufsgeheimnisses bedeuten würde, oder eine Schuld nicht "auf andere Weise" als durch Namensnennung glaubhaft gemacht oder bewiesen werden könnte. Immerhin müsste aber die Möglichkeit, einen Experten beizuziehen, rechtlich verankert werden, was bisher in keinem Steuergesetz geschehen ist.

Gegner (142) dieser Institution werfen ein, dass das Berufsgeheimnis schon rein durch die Tatsache des Beizugs eines Experten verletzt würde (143); jede Weitergabe eines Geheimnisses, selbst an einen anderen Geheimnisträger, stelle grundsätzlich eine unerlaubte Offenbarung eines Geheimnisses dar (144).

M.E. ist es den Steuerbehörden nicht zumutbar, sich auf ein neutrales Gutachten zu verlassen. Es besteht weder Gewähr dafür, dass die Schlussfolgerungen des Experten richtig sind (145), ihm tatsächlich in alle entscheidenden Verhältnisse Einblick verschafft, noch dafür, dass er wirklich neutral entschieden hat. Die in der Literatur vorgeschlagenen Aufsichtskommissionen und Revisionsinstanzen scheinen nicht ungefährdet, wenigstens untergründig zugunsten ihres Berufsstandes und nicht unbedingt sachkundig zu entscheiden (146).

142 Aubert/Kernen/Schönle S. 157; Oberson II S. 589.

143 BGE 64 I 194.

144 Auch die Offenbarung gegenüber den Steuerbehörden bedeutet aber eine Verletzung der Schweigepflicht.

145 BGr ASA 46 S. 516.

146 Oberson I S. 359; ders. II S. 589.

Immerhin hat das Bundesgericht in einem Urteil vom 20. September 1957 (147) bemerkt, dass der Beizug des Inspektorats eines kantonalen Notariatsverbandes als neutraler Experte für die Abklärung eines strittigen Sachverhaltes aus der Sicht der Behörde grundsätzlich geeignet erscheine; diese Instanz werde auch in anderen Fällen, in denen das Notariatsgeheimnis gewahrt werden müsse, für Auskünfte an Behörden beauftragt.

In einem jüngeren Entscheid (148) hat es die Frage des Beizugs eines Experten zwar offengelassen, da sich die Frage des Berufsgeheimnisses gar nicht stelle. Aus den grundsätzlichen Erwägungen, die es getroffen hat, muss jedoch geschlossen werden, dass es dieser Institution eher kritisch gegenübersteht und einige Bedenken daran zu äussern hätte.

Die Nachteile des Beizugs eines neutralen Experten scheinen nach dem Gesagten zu überwiegen. Die damit verbundene Durchbrechung des sonst so streng gehüteten Berufsgeheimnisses und die Schwerfälligkeit des Verfahrens rechtfertigen die Einsetzung eines neutralen Experten nur in wirklich aussergewöhnlichen Fällen (149). Dem Argument, wenn schon eine Drittperson beigezogen werde, könne man genausogut gegenüber dem Steuerbeamten aussagen, da dieser ja auch zur Geheimhaltung verpflichtet sei (Steuergeheimnis Art. 71 WStB; § 82 StG) (150), müssen allerdings ebenfalls einige Bedenken entgegengehalten werden (151).

4. Berufsgeheimnis und Steuergeheimnis

Das Steuergeheimnis ist ein besonderes Amtsgeheimnis (152)

147 BGr ASA 26 S. 340 E.2 a.E.

148 BGr ASA 46 S. 515.

149 Oberson II S. 589.

150 Hunzinger ASA 13 S. 289; Oberson I S. 358ff.; ASA 3 S. 166. Vgl. auch hinten 5. Teil.

151 Aubert/Kernen/Schönle S. 158; Merz ZBJV 80 S. 353; Schreiber S. 69.

152 Vgl. ausführlich hinten 4. Teil; sowie Flubacher S. 182; Zuppinger ASA 50 S. 20.

und kann nicht mit dem Berufsgeheimnis im hier verstandenen Sinn gleichgesetzt werden. Das Steuergeheimnis verpflichtet die Beamten grundsätzlich nur zur Verschwiegenheit gegen aussen, gegenüber anderen Verwaltungsbehörden, Gerichten und Privatpersonen; amtsintern, gegenüber anderen Steuerbehörden, trifft sie sogar eine Informationspflicht über alle steuerlich relevanten Tatsachen (Art. 70, 90 Abs. 1 WStB; § 37-39 VV) (153).

Tragen die Steuerbehörden auch der besonderen Schutzwürdigkeit des Berufsgeheimnisses Rechnung, indem an die eine Auskunftserteilung rechtfertigenden Interessen höhere Anforderungen gestellt werden (154), so ist die Weiterverwendung der geheimen Tatsachen dennoch nicht auszuschliessen (155). Die Wahrung des Berufsgeheimnisses durch die Steuerbehörde ist deshalb nicht wirklich sichergestellt. Zudem ist die Offenbarung des Berufsgeheimnisses gegenüber einer anderen Person ganz grundsätzlich untersagt, unabhängig davon, ob diese selbst wiederum an eine Schweigepflicht gebunden ist oder nicht (156).

III. Verletzung der Mitwirkungspflichten

Das Berufsgeheimnis kann es dem steuerpflichtigen Anwalt, Arzt oder Bankier verbieten, den steuerlichen Nachweispflichten gehörig nachzukommen (157). Der Pflichtige hat die Folgen der Beweislosigkeit auf sich zu nehmen.

A. Ermessenstaxation

1. Allgemeines

Den Geheimnisträger treffen grundsätzlich dieselben Verfahrenspflichten wie jeden Steuerpflichtigen. Er hat sein gesamtes

153 Merz ZBJV 80 S. 353.

154 ASA 31 S. 149 = RDAF XVIII S. 131; vgl. auch vorn N 99.

155 Oberson II S. 593f.

156 Schreiber S. 69.

157 Vgl. vorn II.

Einkommen und Vermögen zu deklarieren und die von den Steuerbehörden geforderten Auskünfte und Beweismittel beizubringen. Er darf sich aus seiner Stellung keine steuerlichen Vorteile verschaffen.

Verweigert der Geheimnisträger unter Berufung auf seine Schweigepflicht ganz oder teilweise die Akteneinsicht, die Herausgabe von Urkunden und Belegen oder die Gewährung von Auskünften, so ist den Steuerbehörden eine ordnungsgemässe Einschätzung verunmöglicht. Unabhängig von einer allfällig bestehenden Geheimhaltungspflicht und der Gründe für die mangelnde Mitwirkung, greift als Folge der Verletzung von Verkehrspflichten die Ermessenstaxation Platz (158).

Die Ermessenstaxation hat keinerlei pönalen Charakter (159). In den Urteilsbegründungen der Gerichte, aber auch in der Literatur, kommt immer wieder zum Ausdruck, dass mit der Ermessenseinschätzung eine Privilegierung der Geheimnisträger verhindert werden will (160). Der Pflichtige darf sich nicht hinter seinem Berufsgeheimnis verstecken, um derart in den Genuss unrechtmässiger Vermögensvorteile zu gelangen. Allfällige Vorteile mögen in jenen Fällen gegeben sein, wo der Steuerpflichtige unredliche Absichten verfolgt und Steuern zu hinterziehen versucht. Entscheide der Gerichts- und Verwaltungsbehörden, die sich zu Ermessenstaxationen von Rechtsanwälten, Aerzten und Banken äussern (161), befassen sich denn auch durchwegs mit Steuerpflichtigen, die verdächtigt wurden, zumindest teilweise in unredlicher Absicht die verlangten Auskünfte verweigert zu haben (162).

Immer wieder findet sich in den Urteilen die Formulierung, dass der Geheimnisträger den Nachteil, der mit einer Ermessenstaxation verbunden ist, in Kauf zu nehmen habe als einen

158 Bosshardt S. 238; vgl. auch vorn I.C.1.

159 Vgl. vorn I.C.1.

160 BGE 64 I 187; BGr ASA 26 S. 138; StR 23 S. 97; Hunzinger ASA 13 S. 275/76, 280/81; Masshardt S. 374.

161 Vgl. ausführlich Masshardt S. 375/76.

162 BGr ASA 26 S. 138; Böckli SJZ 76 S. 111; Hunzinger ASA 13 S. 275/76, 280/81; Oberson I S. 361.

mit seinem Beruf und mit dem Wesen des Anwaltsgeheimnisses - oder Berufsgeheimnisses allgemein - verbundenen, dem auf der anderen Seite auch wieder Vorteile des Berufsgeheimnisses gegenüberstünden (163, 164). Die Berechtigung zu einer Ermessenstaxation mit den wirtschaftlichen Vorteilen für den Geheimnisträger begründen zu wollen, scheint mir fragwürdig und gesucht. Der Geheimnisträger steckt in einem Konflikt zwischen steuerlicher Offenbarungs- und beruflicher Schweigepflicht. Es liegt nicht in seinem Ermessen, der einen oder anderen Pflicht zu folgen, sondern er hat das Berufsgeheimnis zu wahren. Immerhin kann er durch entsprechende Einrichtung seiner Bücher die Ermessenstaxation verhindern. Wo dies nicht in Frage kommt, bietet die Ermessenstaxation den Steuerbehörden die einzige Möglichkeit, eine ordnungsgemässe und gerechte Steuereinschätzung herbeizuführen.

Die Ermessenstaxation ist daher immer dann gerechtfertigt, wenn bei der Einschätzung steuerlich massgebende Faktoren unklar oder ungewiss bleiben (165) oder die vorhandenen Angaben wesentlich von den für die betr. Berufsgruppe bestehenden Erfahrungszahlen abweichen, sich dafür aber keine Erklärung finden und vom Pflichtigen keine glaubwürdige Begründung beschaffen lässt (166).

163 Zum ersten Mal findet sich diese Formulierung im unveröffentlichten BGr-Entscheid im Fall Rechtsanwalt Lifschitz vom 20.5.1938, dann im gleichen Jahr auch gegen die Bank Uldry, BGE 64 I 194. Vgl. auch BGr ASA 46 S. 514 E.3.b.

164 Die angetönte Kompensationsmöglichkeit der Höhertaxation mag auf Banken unter Umständen zutreffen; eine anziehende Wirkung auf zusätzliche, insbesondere auch ausländische Gelder kann einem streng gehüteten Bankgeheimnis wohl nicht abgesprochen werden (Böckli SJZ 76 S. 109 N 44). Der Gewinn aus solchen zusätzlichen Geschäften vermöchte wohl auch tatsächlich die Mehrsteuer zu decken. Entsprechende namhafte wirtschaftliche Vorteile beim Anwalt oder Arzt sind hingegen kaum ersichtlich.

165 Masshardt S. 388.

166 Masshardt S. 391 N 16 mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung zu Ermessenstaxationen bei Aerzten, Zahnärzten und Rechtsanwälten.

Der Geheimnisträger hat sein ganzes Einkommen und Vermögen vollständig zu deklarieren, wenn auch die Anforderungen an den Nachweis von Schulden und Forderungen nicht gleich hoch sind wie beim "gewöhnlichen" Steuerpflichtigen. Obwohl also der Geheimnisträger legitimiert ist, die Namen seiner Geheimnisherren zu verschweigen (167), bedeutet das nicht, dass der Fiskus auf jegliche Ueberprüfung dieser Angaben verzichten müsste. Der Pflichtige darf nicht erwarten, seine Deklaration würde von den Behörden tel quel übernommen (168).

2. Umfang der Ermessenstaxation

Der Umfang der Ermessenstaxation ist im Einzelfall verschieden. Bei der Einschätzung ist dem wirklichen Sachverhalt möglichst nahe zu kommen und alle zur Verfügung stehenden Faktoren zu berücksichtigen. Nur dort, wo schlüssige Anhaltspunkte fehlen, ist eine Ermessenstaxation angezeigt. Die Behörden dürfen ihr nicht willkürliche Annahmen zu Grunde legen, sondern haben sich auf Erfahrungszahlen zu stützen (169).

a) Fehlen einzelner Angaben

aa) Grundsatz

Geht es lediglich um die Anerkennung einzelner Posten, zu denen nähere Angaben verweigert werden, so hat der Geheimnisträger die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. I.d.R. werden solche Güter dem Steuerpflichtigen zugerechnet oder eine Schuld als fiktiv nicht zum Abzug zugelassen (170).

Die Säumnis des Pflichtigen, einzelne Schulden nachzuwei-

167 BGE 64 I 194.

168 BGr ASA 46 S. 514/15.

169 BGr ASA 31 S. 198ff.

170 BGr ASA 46 S. 512, 26 S. 340; Aubert/Kernen/Schönle S. 157, insbes. N 508; Masshardt S. 376 N 13.

sen, löst noch keine Ermessenstaxation aus (171). Erweist sich nämlich die Buchhaltung im übrigen als einwandfrei, würde das bedeuten, dass die Steuerbehörden im Rahmen der Ermessenseinschätzung - diese hat sich soweit möglich an die vorhandenen Unterlagen und Belege zu halten - die geltend gemachten Schulden auch ohne Nennung der Gläubiger zu akzeptieren hätten. Das wiederum bewirkte aber eine Verschiebung der gesetzlichen Beweislastverteilung: "Soweit das Gesetz dem Steuerpflichtigen auferlegt, Behauptungen auf bestimmte Weise seinerseits zu belegen, dürfen diese auch nicht auf dem Umweg über die Ermessenseinschätzung als erwiesen hingenommen werden. Vielmehr hat die Einschätzungsbehörde davon auszugehen, dass behauptete Tatsachen, die der Steuerpflichtige nachzuweisen unterlässt, ob schon das Gesetz ihm die Beweispflicht auferlegt, nicht zu berücksichtigen sind. Das pflichtgemässe Ermessen darf nicht an Stelle der Beweispflicht des Steuerpflichtigen treten" (172).

Die Steuerbehörden stützen sich bei der Veranlagung grundsätzlich auf die Erklärungen des Steuerpflichtigen, lassen aber die nicht bewiesenen Schulden nicht zum Abzug zu (173). Es ist dann Sache des Pflichtigen, die wegen Beweislosigkeit zu viel bezahlten Steuern von seinem Geheimnisherrn zurückzuverlangen (174).

bb) Ausnahme

Kann der Steuerpflichtige glaubhaft darlegen, im konkreten Fall erlaube ihm die Schweigepflicht nicht, nähere Angaben über

171 BGE 92 I 398 E.3.b.; BGr ASA 36 S. 196 E.2.b. A.M. Reimann/Zuppinger/Schärrer § 72 N 12: Nach Zürcher Recht findet stets eine Ermessenstaxation statt. Die Einschätzungsbehörde darf nicht als unmittelbare Sanktion des mangelnden Nachweises die Schuld nicht zum Abzug zulassen (RB 1955 Nr. 49). Vielmehr ist eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen durchzuführen, die allerdings im Ergebnis zur Nichtanerkennung der Schuld führen kann.

172 BGE 92 I 399 E.2.b.

173 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 75 N 36; RB 1962 Nr. 80.

174 Vgl. vorn N 115.

einen einzelnen Posten zu machen, kann der Steuerkommissär auf eine weitere Ueberprüfung verzichten.

Schon rein aus praktischen Gründen ist die Kontrolle der Angaben eines Pflichtigen auf Stichproben beschränkt. Liegt es in der Kompetenz des Beamten, die Auswahl der genauer zu untersuchenden Fälle vorzunehmen, so kann er auch im Einzelfall bei Vorliegen gewichtiger Gründe eine beweislose Buchung anerkennen. Selbstverständlich wird er dies nur tun, wenn der Steuerpflichtige seinen Verfahrenspflichten im übrigen ordnungsgemäss und redlich nachgekommen ist und keine grundlegenden Zweifel an der Richtigkeit seiner Angaben bestehen müssen. Liegen in Würdigung der gesamten Umstände begründete Hinweise dafür vor, dass die Leistung tatsächlich erbracht wurde oder die Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind, so wird der geltend gemachte Betrag auch ohne Namensnennung und Belege zugelassen. An der Erhaltung der Ertragsquelle ist ja nicht nur der Steuerpflichtige, sondern auch der Fiskus interessiert. Ein Anspruch auf Anerkennung trotz Beweislosigkeit besteht für den Pflichtigen jedoch nicht. Vielmehr ist es Ausdruck des gegenseitigen Vertrauensverhältnisses zwischen Pflichtigem und Steuerkommissär, ob im Einzelfall auf eine Ueberprüfung verzichtet wird.

Der Verzicht auf die Kontrolle ist zudem nur ein vorläufiger. Die Uebereinstimmung der Angaben kann immer noch bei der Veranlagung des Geheimnisherrn geprüft werden. Stösst man in seiner Steuererklärung auf den Namen des Geheimnisträgers, ist es ein Leichtes, die zahlenmässige Uebereinstimmung mit einem nicht näher deklarierten Posten in dessen Buchhaltung festzustellen.

b) Fehlen wesentlicher Angaben

Ist nicht nur ein einzelner Posten der Steuererklärung eines Geheimnisträgers unbewiesen, sondern bleibt der Nachweis der Zuverlässigkeit der Deklaration wegen mangelhafter Buchhaltung oder unvollständiger Belege überhaupt in genügendem Mass aus, so haben die Steuerbehörden die Einschätzung

nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Zwar kann der Geheimnisträger im Veranlagungsverfahren nicht gezwungen werden, das Berufsgeheimnis zu offenbaren, doch hat er die Folgen der Auskunftsverweigerung insofern auf sich zu nehmen, als er mit der Ermessenstaxation unter Umständen eine Höherschätzung gewärtigen muss (175).

B. Auswirkungen der Ermessenstaxation auf das Rechtsmittelverfahren

1. Umkehr der Beweislast

Das Einschätzungsverfahren wird mit der Einsprache fortgesetzt. Die Rechtsstellung aller Beteiligten bleibt grundsätzlich unverändert. Es gilt die normale Beweislastverteilung (176).

Im Einspracheverfahren gegen eine Ermessenstaxation findet jedoch eine Umkehr der Beweislast statt (so ausdrücklich § 90 Abs. 3 StG) (177). Der nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzte Steuerpflichtige hat nicht nur die steuermindernden Tatsachen nachzuweisen, sondern auch den Nachweis für die steuererbegründenden Tatsachen anzutreten (178). Das bedeutet, dass der Pflichtige den umfassenden Nachweis der Ermessenstaxation zu leisten hat; diese hat die Vermutung der Richtigkeit für sich (179). Die Zürcher Rechtsprechung hat den Unrichtigkeitsbeweis noch verschärft: entgegen dem Wortlaut des Gesetzes hat der Pflichtige zugleich auch die Richtigkeit der von ihm gestellten Anträge darzulegen (180). Er muss m.a.W. alle die-

175 BGr ASA 26 S. 138.

176 Reimann/Zuppinger/Schärner § 90 N 1.

177 Reimann/Zuppinger/Schärner § 90 N 8.

Die Ermessenseinschätzung des WStB bewirkt dagegen keine strikte Umkehr der Beweislast; Zweifel ASA 49 S. 547.

178 Reimann/Zuppinger/Schärner § 87 N 10, 90 N 8; Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich § 90 N 8; Känzig Art. 92 N 5.

179 Reimann/Zuppinger/Schärner § 87 N 10; Schubiger ZBl 61 S. 580.

180 Reimann/Zuppinger/Schärner § 90 N 8, 93 N 26; Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich § 90 N 8.

jenigen Unterlagen und Beweismittel beibringen, die im Veranlagungsverfahren für eine ordentliche Einschätzung gefehlt und stattdessen zu einer Ermessenstaxation geführt hatten.

Die Umkehr der Beweislastverteilung im Rechtsmittelverfahren ist logische Konsequenz der vorangegangenen Ermessenstaxation. Mangels (genügender) Mitwirkung des Pflichtigen veranlagte ihn die Steuerbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen. Da nur der Pflichtige in der Lage ist, die tatsächlichen Verhältnisse darzulegen, erscheint es folgerichtig, ihm dafür die Beweislast aufzuerlegen.

Die Umkehr der Beweislast ist wohl eine Erschwerung der verfahrensrechtlichen Stellung, jedoch keine Bestrafung für die Herbeiführung einer Ermessenstaxation. Sie trifft sowohl den zu Recht (Geheimnisträger) wie den zu Unrecht die Mitwirkung verweigernden Steuerpflichtigen.

2. Einsprache und Rekurs

Nach Wehrsteuerrecht (Art. 92 Abs. 1 a.E.) verliert der nach Ermessen eingeschätzte Steuerpflichtige das Einsprache- und Beschwerderecht, wenn die neue Taxation nicht um mehr als 20% höher ausfällt als die letzte rechtskräftige Veranlagung.

Der Verlust des Einsprache- und Beschwerderechts stellt eine eigentliche gesetzliche Sanktion der Verletzung von Mitwirkungspflichten dar. Sie darf deshalb nur eintreten, wenn einer der im Gesetz aufgeführten Tatbestände vorliegt (Art. 92 Abs. 1 Satz 1) und den Steuerbehörden eine wesentliche Grundlage für die Einschätzung entzogen worden ist (181).

Der zu Recht die Auskunft verweigernde Geheimnisträger macht sich jedoch keiner Verletzung seiner Verfahrenspflichten schuldig. Die Verweigerung der Mitwirkung geschieht aus der Notwendigkeit heraus, das Berufsgeheimnis wahren zu müssen; sie ist deshalb rechtmässig. Es wäre ungerechtfertigt, auch dem Geheimnisträger das Einsprache- und Beschwerderecht zu be-

181 Masshardt S. 392 N 20.

schneiden. Er darf nicht für die ihm gesetzlich auferlegte Schweigepflicht bestraft werden. Nur ein Verstoss gegen wesentliche Verfahrenspflichten, nur ein schuldhaftes Verhalten könnte eine solche Sanktion rechtfertigen (182). Die Einsprache- und Beschwerdemöglichkeit darf dem Geheimnisträger deshalb nicht versagt werden.

C. Bestrafung wegen Steuerwiderhandlung

Die Verletzung von Verfahrenspflichten ist eine Steuerwiderhandlung i.S.v. Art. 131 Abs. 1 WStB und § 185 StG. Sie wird sowohl bei fahrlässiger als auch bei vorsätzlicher Begehung mit einer Busse belegt (183).

Verbietet das Berufsgeheimnis einem Steuerpflichtigen, seinen Verfahrenspflichten nachzukommen, so handelt er nicht schuldhaft. Vielmehr ist seine Unterlassung durch die gesetzlich gebotene Schweigepflicht gerechtfertigt. Er darf deshalb für sein Verhalten nicht mit einer Steuerstrafe belegt werden (184).

Fehlen allerdings ernsthafte Gründe, welche die Verweigerung der Mitwirkung rechtfertigen würden, so macht sich auch der Geheimnisträger einer Steuerwiderhandlung schuldig (185).

D. Schadenersatzpflicht des Geheimnisherrn?

Die Ermessenstaxation kann für den Steuerpflichtigen einen Vermögensschaden in Form einer Höherentaxation bewirken. Darf er nun die Differenz zwischen der ordentlicherweise geschuldeten Steuer - wenn er ohne Rücksicht auf das Berufsgeheimnis alle Beweise, die für eine ordnungsgemässe Einschätzung nötig sind, hätte beibringen können - und der aufgrund der Ermessenstaxa-

182 BGr ASA 21 S. 30; Masshardt S. 392.

183 Vgl. auch vorn § 3 I.C.3.

184 Reimann/Zuppinger/Schärrier § 72 N 2 a.E.; Masshardt S. 373.

185 BGr ASA 26 S. 341.

tion tatsächlich bezahlten Steuer gegenüber dem Geheimnisherrn, dem Verursacher der Mehrsteuer, geltend machen?

Arzt, Anwalt und Bankier sind schon aufgrund ihres Vertragsverhältnisses zum Klienten zur Verschwiegenheit verpflichtet (186). Kommt eine Entbindung vom Berufsgeheimnis nicht in Frage, so gehört demnach zur richtigen Erfüllung des Vertrages die Auskunftsverweigerung gegenüber den Steuerbehörden. Das Gesetz (Art. 402 Abs. 1 und 2 OR) verpflichtet nun aber den Auftraggeber, dem Beauftragten alle Auslagen und Verwendungen zu ersetzen und für den Schaden einzustehen, die ihm aus der Erfüllung des Vertrages erwachsen sind (187). Die Schadenersatzpflicht ist deshalb ohne weiteres zu bejahen.

IV. Folgen der Verletzung des Berufsgeheimnisses

Gibt der Steuerpflichtige - ohne dass er ausdrücklich oder stillschweigend vom Berufsgeheimnis entbunden worden wäre - für seine Veranlagung Tatsachen bekannt, die in den Geheimbereich seines Klienten fallen, so macht er sich einer Verletzung des Berufsgeheimnisses schuldig. Die Offenbarung ist jedoch nur dann strafbar, wenn sie auch widerrechtlich ist. Das Vorliegen von Rechtfertigungsgründen macht die Preisgabe des Berufsgeheimnisses erlaubt.

Sicher ist, dass die Entbindung vom Berufsgeheimnis für die Steuerveranlagung des Geheimnisträgers nicht implizit in der Eingehung eines Vertrages mit einem Anwalt oder Bank enthalten ist; das Berufsgeheimnis würde sonst seines Gehalts beraubt. Der Geheimnisträger hat sich also bei seiner Veranlagung grundsätzlich an die Schweigepflicht zu halten und bspw. seine Bücher so einzurichten, dass daraus keine unter das Berufsgeheimnis fallenden Tatsachen ersichtlich sind.

186 Vgl. vorn 2. Teil N 10.

187 Böckli SJZ 76 S. 127 N 103, der im Zusammenhang mit Treuhandverhältnissen auf die auftragsrechtlichen Bestimmungen in Art. 394ff. OR verweist.

Wie hat er aber vorzugehen, wenn er seinen steuerlichen Nachweispflichten auf diese Weise nicht genügend nachkommen kann? Naheliegend ist, sich vom Klienten im Umfang der Steuererklärungspflicht von der Schweigepflicht entbinden zu lassen (188), sofern dadurch dessen Interessen nicht ernsthaft gefährdet erscheinen. Er hat ihn wohl auch darauf hinzuweisen, dass eine allfällige auf die mangelnde Mitwirkung zurückzuführende Höher taxation ihn aus Art. 402 Abs. 2 OR (189) schadenersatzpflichtig machen würde. Verweigert der Klient die geforderte Einwilligung, hat sich der Geheimnisträger jedenfalls dann weiterhin an die Schweigepflicht zu halten, wenn ernsthafte Gründe für die Wahrung des Berufsgeheimnisses sprechen.

Beharrt der Geheimnisherr jedoch in missbräuchlicher Weise auf der Geheimhaltung und weigert sich auch, für die Mehrsteuer beim Geheimnisträger aufzukommen, so sind seine Interessen nicht mehr besonders schützenswert, ja die Aufrechterhaltung der Schweigepflicht erscheint gar zweckwidrig (190). Die Interessen des Geheimnisträgers an der richtigen Darlegung seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse - steuerrechtlich, um eine ungerechtfertigte Höher taxation zu vermeiden, straf- und persönlichkeitsrechtlich, um bspw. unverschuldete und unbegründete Verdächtigungen, Steuern hinterzogen zu haben, zu beseitigen - überwiegen in einem solchen Fall die Interessen des Geheimnisherrn an der Verschweigung seines Namens bei weitem.

Anwalt und Arzt können ein Gesuch an ihre Aufsichtsbehörde um Entbindung vom Berufsgeheimnis i.S.v. Art. 321 Ziff. 2 StGB stellen (191). Der Anrufung der Aufsichtsbehörde kommt auch in jenen Fällen Bedeutung zu, wo der Geheimnisherr nicht selbst um Einwilligung gebeten werden kann. Die Offenbarung des Bankgeheimnisses rechtfertigt sich - mangels einer für die

188 Vgl. vorn § 2 X.A.1., § 3 II.D.1.

189 Unter Umständen auch aus Art. 419ff. OR, Geschäftsführung ohne Auftrag.

190 Merz ZGB 2 N 32ff., 58; Bodmer/Kleiner/Lutz BaG 47 N 43.

191 Vgl. vorn § 2 X.A.2.

Entbindung zuständigen vorgesetzten Behörde - durch die Anrufung der Notstandsbestimmung des Art. 34 StGB (192).

Die Interessen des Steuerpflichtigen und des Staates an einer richtigen Versteuerung vermögen allein das Berufsgeheimnis nicht aufzuheben (193). Demgegenüber ist aber auch zu beachten, dass einzig die gehörige Erfüllung der Mitwirkungspflicht durch sämtliche Steuerpflichtigen eine rechtsgleiche und gesetzmässige Besteuerung aller sicherzustellen vermag. Der Steuerpflichtige hat seine Bücher eben so einzurichten, dass daraus keine Berufsgeheimnisse ersichtlich sind. Ist dies aber nicht möglich, und muss das Beharren des Klienten auf der Geheimhaltung als missbräuchlich bezeichnet werden, kann der Offenbarung das Berufsgeheimnis nicht entgegenstehen.

192 Bodmer/Kleiner/Lutz BaG 47 N 44; Schwager S. 94; Blass S. 154; vgl. auch vorn § 2 X.A.3.

193 ZR 53 Nr. 178.

§ 4 Bei den übrigen Bundessteuern

I. Einleitung

Zu den übrigen Bundessteuern, die oft auch indirekte Steuern genannt werden (194), zählen namentlich die Verrechnungssteuer, die Warenumsatzsteuer, die Stempelabgaben, der Zoll, die Tabaksteuer, die Getränkesteuer, etc. Ihre Durchführung ist - im Gegensatz zur Wehrsteuer und zum Militärflichtersatz - einer Verwaltungsbehörde des Bundes übertragen. Für Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, die im Zusammenhang mit dem Berufsgeheimnis einzig interessieren (195), ist die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) zuständig.

Die Steuerveranlagung unterscheidet sich von der Wehrsteuer darin, dass die Steuerfaktoren mittels reiner Selbstdeklaration des Pflichtigen festgesetzt und die Steuer gleichzeitig aufgrund der eigenen Abrechnung entrichtet wird. Es findet daher kein eigentliches Veranlagungsverfahren statt (196). Die Angaben des Pflichtigen werden erst im nachhinein im Rahmen der Steuerkontrolle geprüft.

II. Steuererhebung

A. Allgemeines

Ein eigentliches Veranlagungsverfahren unter Zusammenwirkung von Steuerbehörden und Steuerpflichtigem findet nicht statt (197). Der Pflichtige hat von sich aus die vorgeschriebene Abrechnung samt den Belegen einzureichen und gleichzeitig die

194 Blumenstein System S. 131.

195 Ausnahmen in den anderen Bundessteuergesetzen, z.B. betr. die Goldeinfuhr im Zollgesetz, SR 632.117.10 Art. 2, bestätigen die Regel. Die folgenden Grundsätze finden analog Anwendung.

196 Blumenstein System S. 385.

197 Blumenstein System S. 385.

geschuldete Abgabe oder Steuer zu entrichten (Art. 38 VStG, 34 StStG).

Die Behörde greift erst im nachfolgenden Kontrollverfahren ein, welches der Ueberprüfung der Selbstdeklaration des Pflichtigen dient (Art. 40 VStG, 37 StStG): wurden alle steuerpflichtigen Geschäftsvorfälle gemeldet, die geltend gemachten Zinsen richtig abgerechnet und tatsächlich ausbezahlt?

Im Rahmen dieses Ermittlungsverfahrens trifft den Steuerpflichtigen eine umfassende Mitwirkungspflicht (Art. 39 VStG, 35 StStG). Er hat nach bestem Wissen und Gewissen über alle Tatsachen Auskunft zu geben, die für Steuerpflicht oder Steuerbemessung von Bedeutung sein können. Insbesondere muss er eine vollständige und genaue Steuererklärung abgeben, seine Bücher ordnungsgemäss führen und sie zusammen mit Belegen und Urkunden den Steuerbehörden auf Verlangen zur Verfügung halten.

Als Kontrollgrundlage kann eine Aufstellung des Steuerpflichtigen dienen, aus welcher die einzelnen Steuerobjekte und ihre Bemessungsgrundlagen ersichtlich sind (Emissionsstempel, Verrechnungssteuer); den gleichen Zweck erfüllt ein vom Pflichtigen geführtes Spezialregister, in welches jedes steuerpflichtige Rechtsgeschäft eingetragen werden muss (Umsatz von Wertpapieren, Abgabe von Kassaobligationen und Quittung für Versicherungsprämien) (198).

B. Mitwirkungspflicht und Berufsgeheimnis

1. Im allgemeinen

Die umfassende Mitwirkungspflicht kann den Steuerpflichtigen in eine Interessenkollision mit dem Berufsgeheimnis versetzen.

Der Gesetzgeber hat diesem Konflikt jedoch Rechnung getragen: Art. 40 Abs. 5 VStG und 37 Abs. 5 StStG bestimmen, dass bei der Steuerkontrolle das Bankgeheimnis (199) zu wahren sei; die bei

198 Blumenstein System S. 385ff.

199 Dem Wesen der Verrechnungssteuer und Stempelabgabe gemäss kommen die übrigen Berufsgeheimnisse gar nicht in Frage.

der Bank gemachten Feststellungen dürfen ausschliesslich für die Durchführung der Verrechnungssteuer resp. der Stempelabgabe verwendet werden, nicht jedoch zu anderen (steuerlichen) Zwecken.

Die Einfügung einer solchen Bestimmung - im gleichen Umfang sich sonst im Steuerrecht nirgends eine ähnliche Vorschrift findet - ist auf die besonderen Verhältnisse bei der Erhebung der Verrechnungssteuer und der Stempelabgabe zurückzuführen. Das Ziel der Steuerkontrolle kann nur dann erreicht werden, wenn den Behörden Einblick in alle steuerlich relevanten Bücher, Urkunden und Belege gewährt wird; insbesondere gilt dies auch für die Kundenkonti, was bei den direkten Steuern undenkbar wäre.

Als Ausgleich der unbeschränkten Auskunftspflicht der Bank und damit der Durchbrechung des Bankgeheimnisses wird die Kontrollbehörde, eine Abteilung der EStV, selbst dem Bankgeheimnis unterworfen. Das bedeutet, dass sie gegenüber anderen Steuerbehörden, ja selbst gegenüber einer anderen Inspektionsabteilung oder einer Hauptabteilung der EStV keine Bankauskünfte weitergeben darf. Die Inspektionen werden einer besonderen Abteilung der EStV übertragen, welche sich strikte an die besondere Geheimhaltungspflicht - nicht nur blosses Steuergeheimnis (200) - halten muss (201). Die Einschlebung des Abs. 5 in Art. 40 VStG und 37 StStG anlässlich der Revision des VStG vom 13. Oktober 1965 und des StStG vom 27. Juni 1973 kodifizierte eine bereits bestehende, dem Wesen der Steuer entsprechende Praxis (202).

Für die Bank und v.a. auch deren Kunden zeigt sich die Tragweite des Abs. 5 insbesondere darin, dass die Ergebnisse der Steuerkontrolle nicht zur Veranlagung der Bank oder ihrer Kunden bei den direkten Steuern verwendet werden dürfen (203).

200 Vgl. auch hinten zum Steuergeheimnis § 13 III.B.2.

201 Pfund ASA 47 S. 234 N 14.

202 StenBull StR 1964 S. 375, 381.

203 Pfund ASA 47 S. 234, 236.

2. Die Bedeutung von Art. 40 Abs. 5 VStG rsp. 37 Abs. 5 StStG im besonderen (204)

Die Bedeutung des Schlusssatzes von Abs. 5 "Das Berufsgeheimnis ist zu wahren" ist nun aber in der Lehre umstritten. Nach Ansicht der einen (205) kommt diesem Satz eine selbständige, Satz 1 von Abs. 5 ergänzende Bedeutung zu. Die Gegenmeinung vertritt Pfund (206), der diesem letzten Satz keine eigenständige Bedeutung zuschreibt; vielmehr wiederhole und verdeutliche dieser, was in Satz 1 bereits gesagt werde. Der letzte Satz würde sich demgemäss im Grunde genommen als überflüssig erweisen, doch da er zutreffe, sei er stehenbelassen worden.

M.E. ist nun auch eine dritte Auslegung dieses Abs. 5 möglich. Wie weiter hinten zu zeigen sein wird (207), verpflichtet das VStG und das StStG sämtliche Steuerbehörden zur gegenseitigen Unterstützung in der Durchführung ihrer jeweiligen Aufgabe (Art. 36 Abs. 1 VStG, 32 Abs. 1 StStG). Abs. 5 von Art. 40 VStG rsp. 37 StStG kann nun dahin gedeutet werden, dass die Amtshilfepflicht über Feststellungen bei Banken auf die Durchführung der Verrechnungssteuer rsp. der Stempelabgabe beschränkt wird. Bankgeheimnisse - nicht alle bei Banken gemachten Feststellungen fallen darunter - dürfen selbst innerhalb der EStV nicht weiterverwendet werden. Insofern kommt dem letzten Satz von Abs. 5 selbständige Bedeutung zu. Er ist deshalb auch nicht etwa überflüssig. Es kann dagegen nicht Meinung

204 Art. 37 Abs. 5 VStG = Art. 33 Abs. 5 StStG:

"Die anlässlich einer Prüfung gemäss Absatz 1 oder 2 bei einer Bank oder Sparkasse im Sinne des Bundesgesetzes vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen, bei der Schweizerischen Nationalbank oder bei einer Pfandbriefzentrale gemachten Feststellungen dürfen ausschliesslich für die Durchführung der Verrechnungssteuer (rsp. Stempelabgaben, Anmerkung der Autorin) verwendet werden. Das Bankgeheimnis ist zu wahren."

205 Aubert/Kernen/Schönle S. 159; Höhn Bankgeheimnis S. 46.

206 S. 236, der sich auf StenBull StR 1964 S. 375, 381 und StenBull NR 1965 S. 186 stützt.

207 Vgl. hinten § 13 III.B.2.

des Gesetzgebers gewesen sein, der Steuerbehörde eine sogar über das eigentliche Bankgeheimnis hinausgehende Schweigepflicht aufzuerlegen und sämtliche, die Banken betreffenden Informationen besonders zu schützen.

Dennoch kann dem letzten Satz nicht in dem Sinn eine selbstständige Bedeutung zukommen, als den Banken erlaubt würde, sich auf das Bankgeheimnis zu berufen. Gegen diese Auslegung spricht auch ein rein formales Kriterium: die Wahrung des Bankgeheimnisses gehört zu den Bestimmungen über das Kontrollverfahren durch die Steuerbehörden. Die an den Steuerpflichtigen gerichteten Verfahrensvorschriften (Art. 38/39 VStG) enthalten dagegen keine derartige Regelung.

Schwerer noch wiegt das Argument, dass damit die Steuerkontrolle faktisch verunmöglicht würde. Die Anerkennung des Bankgeheimnisses und damit das Recht der Bank, Auskunft über Bankgeheimnisse zu verweigern, insbesondere die Kundenkonti nicht offenzulegen, würde keine Gewähr mehr für die Zuverlässigkeit der Steuerkontrolle bieten. Gerade da die Inspektionsabteilung auch auf die Kenntnis der eigentlichen Bankgeheimnisse angewiesen ist, wurde die Sonderbestimmung von Abs. 5 eingefügt. Die Kontrollbehörde wird darum über das Steuergeheimnis hinaus auch an das Bankgeheimnis gebunden.

Die Statuierung des Abs. 5 erweist sich neben Art. 37 VStG und 33 StStG (Steuer- oder Amtsgeheimnis) auch nicht etwa als sinnlos (208), da seine Bedeutung weiter geht. Die Kontrollbehörde wird verpflichtet, die aus der Inspektion gewonnenen, unter das Bankgeheimnis fallenden Informationen unter keinen Umständen weiterzugeben, weder an eine Behörde der direkten Steuern noch an eine andere Abteilung der EStV (209). Sie darf diese Angaben lediglich für die Durchführung der Verrechnungsteuer resp. der Stempelabgaben verwenden.

208 Höhn Bankgeheimnis S. 46.

209 Pfund ASA 47 S. 234 N 14.

C. Folgen der Verweigerung der Mitwirkung

1. Im allgemeinen

Verweigert der Steuerpflichtige die verlangten Auskünfte, so trifft die EStV von sich aus eine Verfügung. Gegen diese kann Einsprache und Verwaltungsgerichtsbeschwerde i.S.v. Art. 42 und 43 VStG resp. 39 und 40 StStG erhoben werden. Zudem unterliegt der Pflichtige wegen Steuergefährdung der Strafdrohung von Art. 62 VStG resp. 46 StStG.

2. Verweigerung der Mitwirkung und Berufsgeheimnis

Da das Bankgeheimnis durch die Statuierung einer umfassenden Offenbarungspflicht aufgehoben wird, zeigt die Auskunftsverweigerung der steuerpflichtigen Bank die genau gleichen Folgen wie oben 1.

D. Würdigung des Bankgeheimnisvorbehaltes mit Blick auf die direkten Steuern

Ein brauchbares Ergebnis aus der Steuerkontrolle von Banken im Verrechnungssteuer- und Stempelabgabeverfahren resultiert nur dann, wenn der Behörde auch Einblick in eigentliche Bankgeheimnisse gewährt wird.

Der dem Bankgeheimnis vorgehenden steuerlichen Offenlegungspflicht steht auf der anderen Seite die Bindung der Kontrollbehörden ans Bankgeheimnis gegenüber. Die zur Kenntnis der Steuerbehörden gelangten Bankgeheimnisse dürfen einzig für die Verrechnungssteuer resp. für die Stempelabgaben Verwendung finden. Auskünfte darüber zu anderen steuerlichen oder steuerfremden Zwecken sind untersagt. Das Bankgeheimnis bleibt tatsächlich gewahrt. Der Kreis der Mitwisser wird jedoch um die Kontrollbehörde erweitert.

Die Regelung des VStG und des StStG hat sich in der Praxis bewährt. Es stellt sich daher die Frage, ob sie nicht auch eine gangbare und geeignete Lösung für den Interessenkonflikt zwischen Berufsgeheimnis und Mitwirkungspflicht bei den direkten

Steuern darstellen könnte: Die Mitwirkungspflichten bei den direkten Steuern gehen der beruflichen Schweigepflicht nicht vor. Der Pflichtige kann sich aber auch nicht unter Geltendmachung des Berufsgeheimnisses von der Mitwirkungspflicht befreien. Der Geheimnisträger sieht sich in einem Interessenkonflikt: hier die Schweigepflicht, dort die steuerliche Offenbarungspflicht. Die Praxis trägt dem Rechnung, indem sie dem Pflichtigen erlaubt, bspw. Honorarforderungen lediglich mit den Klienteninitialen auszuweisen oder allgemein Forderungen auf andere Weise als durch Namensnennung nachzuweisen.

Die Bindung des Steuerbeamten ans Berufsgeheimnis bewirkte, dass der Geheimnisträger - ohne sich einer Verletzung der Schweigepflicht schuldig zu machen - seinen Mitwirkungspflichten vollständig nachkommen könnte. Demgegenüber ergäbe sich für die Steuerbehörden kein namhafter Vorteil gegenüber der heutigen Regelung. Die Prüfung der Steuererklärung des Geheimnisträgers aufgrund von Informationen aus der Veranlagung eines Klienten ist schon heute möglich; das Auffinden der einander entsprechenden Posten würde allerdings erleichtert, da die Klientennamen genannt wären. Dagegen würde es ihr die Bindung ans Berufsgeheimnis untersagen, mittels den Angaben des Pflichtigen Kreuzkontrollen bei dessen Klienten vorzunehmen.

Den minimalen verfahrensökonomischen Vorteilen steht der erhebliche Nachteil der zusätzlichen Bindung der Steuerbehörden ans Berufsgeheimnis gegenüber. Ihre Tätigkeit würde dadurch erheblich erschwert; bei jeder Verwendung von Informationen eines Geheimnisträgers wäre zu prüfen, ob davon das Berufsgeheimnis nicht unerlaubterweise tangiert würde. Während bei Verrechnungssteuer und Stempelabgaben diese Bindung nur für das Bankgeheimnis im Kontrollverfahren besteht, müssten bei den direkten Steuern auch die übrigen Berufsgeheimnisse, insbesondere Arzt- und Anwaltsgeheimnis, miteinbezogen werden. Gegenüber der geltenden Lösung ist keine entscheidende Besserung des Steuerverfahrens, insbesondere im Hinblick auf eine rechtsgleiche und gesetzmässige Besteuerung aller Bürger, ersichtlich.

2. Abschnitt Mitwirkungspflicht des Geheimnisträgers als Dritter

§ 5 Bei den direkten Steuern

I. Mitwirkungspflichtigen Dritter im allgemeinen

Das schweizerische Steuerrecht steht auf der Grundlage der Selbstdeklaration; in Abweichung davon kommt allerdings auch der Quellensteuer erhebliche Bedeutung zu. Grundsätzlich hat der Steuerpflichtige selber eine Steuererklärung abzugeben und die nötigen Unterlagen und Beweismittel beizubringen. Er allein ist verantwortlich für die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben. Die Folgen der Beweislosigkeit oder falscher Angaben treffen nur ihn (210).

Eine einwandfreie Feststellung des steuerlich massgebenden Sachverhalts ist den Behörden jedoch oft erst durch die Mitwirkung Dritter möglich. Ihre Bescheinigungen und Auskünfte ergänzen und vervollständigen die vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben, welche für sich allein häufig nicht ausreichend Aufschluss zu erteilen vermöchten. Sie sind logische Ergänzung der Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Nennung der Namen jener Personen, mit welchen er Rechtsgeschäfte getätigt oder denen er geldwerte Leistungen erbracht hat (Art. 89 Abs. 2 WStB) (211). Der Mitwirkung Dritter kommt aber auch im Hinblick auf die Bekämpfung von Steuerumgehung und Hinterziehung Bedeutung zu (212).

Die Auskunftspflicht Dritter liegt v.a. in der Tatsache begründet, dass sie zum Pflichtigen eine steuerlich relevante wirtschaftliche Beziehung unterhalten oder dem Gemeinwesen ge-

210 Aubert/Kernen/Schönle S. 137; Dagon SJZ 69 S. 4.

211 BGE 92 I 400; Mossu Treuhänder 1/80 S. 3.

212 Masshardt S. 383ff.; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 74 N 11ff.

gegenüber besondere Pflichten zu erfüllen haben (213). Diese Situation verspricht, dass der Dritte besonders gut über die Einkommens- und Vermögensverhältnisse (oder Teile davon) des Pflichtigen Bescheid weiss: die Ehefrau über das Familieneinkommen, die Gesellschafter, Miteigentümer und Gesamteigentümer über ihr rechtliches und wirtschaftliches Verhältnis zueinander, der Arbeitgeber, die Gläubiger und Schuldner, die Verwaltungsbehörden, Gerichte und Beamten.

Wie aufschlussreich auch die Angaben von dritter Seite sein können - die Gläubigerbescheinigung ergibt bspw., dass tatsächlich eine geringere Schuld besteht als vom Pflichtigen geltend gemacht wurde -, die Steuerbehörden dürfen nur im gesetzlich vorgesehenen Rahmen - Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung - solche Auskünfte einholen (214). Im Gegensatz zum Prozessrecht gibt es im Steuerrecht keine allgemeine Zeugnis- und Auskunftspflicht Dritter (215). Vielmehr ist diese beschränkt auf die im Gesetz abschliessend aufgezählten Fälle.

Die Beschaffung von Auskünften und Bescheinigungen Dritter ist aber auch inhaltlich auf den Steuerzweck beschränkt. Der Dritte ist zur Bescheinigung nur dessen verpflichtet, was ihm das Gesetz ausdrücklich auferlegt. Nur was das gemeinsame Vertragsverhältnis und die beidseitigen Ansprüche und Leistungen anbetrifft, muss bestätigt werden. Informationen, die der Dritte bei Ausführung des Rechtsgeschäftes erhalten hat, der Inhalt von Verhandlungen oder Angaben über Beziehungen des Steuerpflichtigen zu Dritten, dürfen dagegen von den Steuerbehörden nicht verlangt werden (216).

213 Aubert/Kernen/Schönle S. 141; Blumenstein ASA 9 S. 372; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 73 N 1.

214 Blumenstein ASA 9 S. 370; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 73 N 2; Schreiber S. 16.

215 Blumenstein System S. 403; ders. ASA 9 S. 370; ders. ASA 10 S. 126.

216 Aubert/Kernen/Schönle S. 142, 158; Masshardt S. 385 N 16; Oberson I S. 359; Schreiber S. 83.

II. Mitwirkungspflichten Dritter im einzelnen

A. Auskunftspflichten

Die Auskunftspflichten Dritter sind im Gesetz abschliessend aufgezählt. Sie bedürfen einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage, weil sie dem Dritten eine Leistungspflicht zugunsten der öffentlichen Verwaltung auferlegen, die sonst nicht bestehen würde - im Gegensatz zu dessen Bescheinigungspflicht, die sich häufig schon aus dem Vertragsverhältnis selbst ergibt (217). Sie nimmt aber auch dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, selbst über die zur Frage stehenden Tatsachen Aufschluss zu erteilen (218). Die Auskunftspflicht besteht direkt gegenüber den Steuerbehörden.

1. Auskunftspflicht der Ehefrau

Die Auskunftspflicht der Ehefrau (Art. 90 Abs. 7 WStB; § 73 lit. a StG) ist Ausfluss des in Art. 13 WStB und § 8 StG statuierten Grundsatzes der Familienbesteuerung. Sie ist allerdings beschränkt auf das eigene Einkommen und Vermögen der Ehefrau (219), besteht jedoch unabhängig vom Güterstand.

Genau genommen handelt es sich gar nicht um die Auskunft einer Drittperson, geht es doch um ihr eigenes Einkommen und Vermögen. Verfahrensrechtlich ist sie jedoch Drittperson und wird von ihrem Ehemann vertreten (220).

2. Auskunftspflicht der Gesellschaft und der Gesellschafter

Die rechtliche und wirtschaftliche Verbindung von Gesellschaftern, Miteigentümern und Gesamteigentümern (z.B. Erbengemeinschaft) verpflichtet diese gegenüber den Steuerbehörden zur gegenseitigen Auskunft über das Beteiligungsverhältnis, die Gewinnanteile, Gehälter, Verzinsung der Kapitalkonti, Spesen-

217 S. nachfolgend 2.

218 Schreiber S. 16.

219 Masshardt S. 385; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 73 N 1, 4.

220 Schreiber S. 33.

vergütungen, Naturalbezüge, Darlehen, etc. (§ 73 lit. b StG) (221).

Das Wehrsteuerrecht verpflichtet die Gesellschaft als solche, den Steuerbehörden über die einzelnen Anteile der Gesellschafter Auskunft zu erteilen (Art. 90 Abs. 2 WStB) (222).

B. Bescheinigungspflichten

Die in § 74 StG resp. Art. 90 Abs. 4-6 WStB vorgesehenen Bescheinigungspflichten unterscheiden sich deutlich von der Auskunftspflicht des Art. 90 Abs. 1-3 und 7 WStB resp. § 73 StG. Die Bescheinigung ist eine schriftliche Erklärung des Dritten, welcher Urkundencharakter i.S.d. Art. 130bis WStB und § 192 StG (Steuerbetrug) zukommt. Sie geniesst deshalb erhöhte Beweiskraft (223).

Die Verpflichtung des Dritten besteht primär ausschliesslich gegenüber dem Steuerpflichtigen. Die Bescheinigung ist jedoch grundsätzlich für die Steuerbehörden bestimmt. Immerhin steht es im Ermessen des Pflichtigen, die Belege nicht einzureichen; er hat in dem Fall die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen oder damit zu rechnen, dass die Steuerbehörden die Bescheinigung vom Dritten direkt einfordern (224).

Die steuerrechtliche Statuierung der Bescheinigungspflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen, deren Nichtbefolgung mit einer Ordnungsbusse bestraft wird, wurde v.a. im Interesse des Steuerpflichtigen geschaffen. Die Beschaffung der oft schon vertraglich geschuldeten Bescheinigung (z.B. aus Art. 400 OR, Rechenschaftsablegung des Beauftragten), wird mit den Mitteln des öffentlichrechtlichen Zwangs erleichtert und auch tatsächlich durchsetzbar (225).

221 Reimann/Zuppinger/Schärner § 73 N 1, 5ff.

222 Masshardt S. 382.

223 Reimann/Zuppinger/Schärner § 74 N 1.

224 Mossu Treuhänder 1/80 S. 3.

225 Reimann/Zuppinger/Schärner § 74 N 2; Schreiber S. 44.

Nur ausnahmsweise - die gesetzliche Regelung ist von Kanton zu Kanton verschieden - kann die Steuerbehörde direkt beim Dritten die Bescheinigung einfordern: sei es bspw., dass der Pflichtige dazu ausdrücklich ermächtigt hat (§ 74 Abs. 2 StG), sei es, dass der Pflichtige trotz Mahnung keine Bescheinigung beigebracht hat (Art. 90 Abs. 6 WStB).

1. Lohnausweis

Der Arbeitgeber hat im Lohnausweis sämtliche während des Bemessungsjahres ausgerichteten Leistungen an den Arbeitnehmer zu bescheinigen und unterschriftlich zu bestätigen (Art. 90 Abs. 4 WStB; § 74 lit. a StG) (226).

2. Bescheinigungspflicht der juristischen Person

Die juristische Person hat sämtliche Leistungen, die sie ihren Organen, insbesondere den Mitgliedern von Verwaltung, Kontrollstelle, Vereinsvorstand oder Stiftungsrat ausgerichtet hat, zu bescheinigen (§ 74 lit. b StG) (227).

Im Wehrsteuerrecht (Art. 90 Abs. 3) besteht darüber nach dem Gesetzeswortlaut eine spontane Meldepflicht der juristischen Person. In der Praxis verschicken die Steuerbehörden jedoch Bescheinigungsformulare an die juristischen Personen (228).

3. Gläubiger- und Schuldnerbescheinigung

Jeder Schuldner und Gläubiger des Steuerpflichtigen ist verpflichtet, das bestehende Rechtsverhältnis - häufig ein Darlehens-, Kauf-, Werkvertrag oder Auftrag - zu bestätigen (Art. 90 Abs. 5 WStB; § 74 lit. c StG). Inhalt der Bescheinigungspflicht ist Bestand, Höhe, Verzinsung und Sicherstellung der gegenseitigen Ansprüche und der erbrachten Leistungen. Der Umfang richtet sich nach den besonderen Verhältnissen im Einzelfall. Besteht

226 Masshardt S. 382f.; Reimann/Zuppinger/Schärner § 74 N 5ff.

227 Reimann/Zuppinger/Schärner § 74 N 9f.

228 Masshardt S. 382 N 7.

bspw. ein Darlehen nicht in einem festen Vorschuss, sondern ist der Betrag vielmehr variabel wie das bei einem Kontokorrentverhältnis der Fall ist, so ist ein Kontokorrentauszug beizubringen, der Aufschluss über Gutschriften und Belastungen im Verlaufe des Bemessungsjahres gibt (229).

4. Bescheinigungspflicht des Versicherers und der Stiftung

Versicherer und Stiftung haben sämtliche dem Steuerpflichtigen im Bemessungsjahr erbrachten Leistungen zu bestätigen (§ 74 lit. d und e StG) (230).

5. Generalklausel des WStB

Die im Zürcher Steuergesetz einzeln aufgeführten Bescheinigungspflichten sind im Wehrsteuerrecht in der Generalklausel des Art. 90 Abs. 5 enthalten (231). Diese verpflichtet alle Personen, die mit dem Steuerpflichtigen in einem Vertragsverhältnis stehen oder standen, eine Bescheinigung über das gemeinsame Vertragsverhältnis und die beidseitigen Ansprüche und Leistungen auszustellen.

C. Auskunftspflicht von Verwaltungs- und Gerichtsbehörden

Das Zürcher Steuergesetz verpflichtet alle kantonalen und kommunalen Verwaltungsbehörden, Gerichte und Beamten zur unentgeltlichen Auskunft und Meldung von Wahrnehmungen, die für die Veranlagung eines Steuerpflichtigen von Bedeutung sein

229 Reimann/Zuppinger/Schärner § 74 N 11f.

230 Reimann/Zuppinger/Schärner § 74 N 13ff.

231 Sie wurde mit dem Erlass des BG über Massnahmen gegen die Steuerhinterziehung vom 9.6.1977 eingefügt. Vgl. AS 1977 S. 2103 und Kreisschreiben der EstV vom 12.12.1977 in ASA 46 S. 300.

können (232). Die Auskunftspflicht berührt nur Tatsachen, die den Behörden in ihrer amtlichen Eigenschaft zur Kenntnis gelangt sind (233). Privates Wissen ist irrelevant.

In ähnlicher Weise verpflichtet auch das Wehrsteuerrecht (Art. 90 Abs. 1) sämtliche Verwaltungs- und Gerichtsbehörden des Bundes, der Kantone und Gemeinden, ungeachtet einer allfälligen Geheimhaltungspflicht - vorbehalten bleiben nur Post- und Telegraphengeheimnis - den Steuerbehörden diejenigen Auskünfte zu erteilen, die für die Veranlagung eines Pflichtigen von Bedeutung sein können (234).

Die Auskunftspflicht beschränkt sich regelmässig auf die amtlichen Register und Akten. Jedenfalls können die Verwaltungsbehörden nicht verpflichtet werden, besondere Nachforschungen zu betreiben (235).

Ausgenommen von der Amtshilfepflicht sind Kantonalbanken und lokale Sparkassen, im Kanton Zürich auch Notare in ihrer Eigenschaft als Urkundspersonen (§ 81 Abs. 2 StG) (236).

Die Amtshilfepflicht der Steuerbehörden geht demgegenüber weiter (Art. 70 WStB; § 37-39 VV) (237). Während die übrigen Verwaltungsbehörden und Gerichte kaum eine spontane Meldepflicht trifft - ausgenommen bei Verdacht auf unvollständige Versteuerung (238) -, haben die Steuerbehörden einander alle für die Veranlagung eines Pflichtigen wichtigen Informationen zu verschaffen.

232 ZStB Nr. 25/89 und 89a: Weisung der Finanzdirektion über das Meldeverfahren der gegenüber Steuerbehörden zur Auskunft und Anzeige verpflichteten Verwaltungsbehörden und Beamten vom 12.10.1978, sowie Kreisschreiben der Verwaltungskommission des Obergerichts des Kantons Zürich über das Meldeverfahren der gegenüber Steuerbehörden zur Auskunft verpflichteten Gerichte und Beamten vom 1.11.1978.

233 Schreiber S. 39.

234 Masshardt S. 381f.; Reimann/Zuppinger/Schärner § 81 N 7.

235 Vgl. auch hinten § 14 II.B.

236 Aubert/Kernen/Schönle S. 141; Masshardt S. 381 N 2; Reimann/Zuppinger/Schärner § 81 N 3.

237 Vgl. hinten § 13.

238 Reimann/Zuppinger/Schärner § 81 N 5.

III. Mitwirkungspflicht und Berufsgeheimnis

Ist schon die Mitwirkungspflicht Dritter im allgemeinen beschränkt, so muss dies für einen Geheimnisträger erst recht gelten. Auch hier besteht wiederum der Interessenkonflikt zwischen Berufsgeheimnis und steuerlicher Mitwirkungspflicht.

Es gibt kein Steuergesetz, welches eine spezifische, dem Berufsgeheimnis i.S.v. Art. 321 Ziff. 3 StGB und 47 Abs. 4 BaG vorgehende Auskunftspflicht kennt. Im Gegenteil. Das Wehrsteuerrecht behält das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis in Art. 90 Abs. 6 ausdrücklich vor. Doch auch ohne den ausdrücklichen Vorbehalt muss das Berufsgeheimnis geschützt sein. Der Geheimnisträger kann jedenfalls nicht zur direkten Auskunft gegenüber den Steuerbehörden verpflichtet werden.

A. Bescheinigungspflicht

1. Grundsatz

Die an Dritte gerichteten Gesetzesvorschriften zur Mitwirkung bei der Veranlagung eines Steuerpflichtigen sehen eine solche regelmässig nur gegenüber diesem selbst vor (Art. 90 Abs. 5 WStB; § 74 StG). Gesetzliche Ausnahmen vorbehalten, besteht nur eine indirekte steuerliche Bescheinigungspflicht Dritter.

Das Berufsgeheimnis stellt sich dieser Bescheinigungspflicht nicht entgegen, da im Verhältnis zwischen Geheimnisherr und Geheimnisträger per definitionem keine Schweigepflicht besteht. Das Bankgeheimnis wurde im Interesse und zum Schutz des Klienten statuiert. Nur dieser kann als Geheimnisherr über das Geheimnis verfügen und hat somit auch Anspruch darauf, jederzeit über die ihn betreffenden Tatsachen orientiert zu werden. "Die Frage des Bankgeheimnisses spielt dann überhaupt keine Rolle, wenn ... das Verhältnis der Bank zum Kunden gegeben ist. Wenn der Bankkunde die Bank zur Auskunftserteilung ermächtigt, kann

diese sich nicht auf das Bankgeheimnis berufen. Nur der Bankkunde kann ein persönliches Recht aus dem Bankgeheimnis ableiten; der Bank selbst erwächst daraus kein Recht, sondern nur die Geheimhaltungspflicht" (239). Daneben besteht häufig auch ein vertraglicher Anspruch auf Rechenschaftsablegung, z.B. i.S.v. Art. 400 Abs. 1 OR. Diese beinhaltet wohl auch die Ausstellung einer Gläubiger- oder Schuldnerbescheinigung.

Solange demnach die Auskunftspflicht nur gegenüber dem Geheimnisherrn selbst besteht (so Art. 90 Abs. 5 WStB; § 74 Abs. 1 StG), stellt sich die Frage des Berufsgeheimnisses gar nicht. Der Geheimnisträger erstellt nur auf Verlangen des Klienten eine Bescheinigung und übergibt sie nur diesem selbst. Das Berufsgeheimnis kann dadurch gar nicht verletzt werden. Das Auskunftsbegehren des Klienten bedeutet für den Geheimnisträger die Pflicht zur Information und damit auch das Recht, das Berufsgeheimnis zu "lüften". Die Mitteilung von Berufsgeheimnissen stellt aber schon deswegen keine Verletzung desselben dar, weil zwischen Geheimnisherr und Geheimnisträger gar kein Berufsgeheimnis bestehen kann.

Zweifellos keiner Beschränkung durch das Berufsgeheimnis unterliegen ohnehin Bescheinigungen von Tatsachen, die dem Geheimnisträger nicht in seiner spezifischen Berufstätigkeit anvertraut oder von ihm wahrgenommen worden sind. Der Anwalt als Arbeitgeber hat ohne weiteres seiner Sekretärin einen Lohnausweis auszustellen. Der Bankier als Verwaltungsratspräsident, als Mitglied der Geschäftsführung, als Teilhaber einer Gesellschaft kann die Ausstellung von Bescheinigungen von in dieser Funktion ausgerichteten Leistungen nicht unter Berufung auf das Bankgeheimnis verweigern (240).

239 BGE 74 I 492 E.2.

240 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 73 N 9, 12; Schreiber S. 70f.

2. Ausnahme

Ermächtigt der Geheimnisherr als Steuerpflichtiger die Steuerbehörden zur direkten Einholung (§ 74 Abs. 2 StG) oder unterlässt er es trotz Mahnung, die verlangte Bescheinigung beizubringen (Art. 90 Abs. 6 WStB), kann der Dritte direkt um Auskunft angegangen werden.

Das Zürcher Recht sieht ein direktes Eingreifen der Steuerbehörden erst in Fällen vor, in denen der Steuerpflichtige erfolglos aufgefordert hat, ihm eine Bescheinigung auszustellen. Der Pflichtige, der ja alles Interesse daran hat, bspw. eine Schuld als bestehend ausweisen zu können, andernfalls sie ihm nicht anerkannt wird, kann die Steuerbehörden ermächtigen, selbst die Bescheinigung beim Dritten einzufordern. Dem Dritten, insbesondere dem Geheimnisträger, kann es in einem solchen Fall aber wohl nicht verwehrt sein - trotz der Aufforderung durch die Steuerbehörden -, die Bescheinigung dem Steuerpflichtigen selbst zu übergeben. Dieser ist ja letztlich verantwortlich für die Richtigkeit der Steuererklärung und der dazugehörigen Unterlagen und Beweismittel. Zudem riskiert der Geheimnisträger auf diese Weise keine Klage wegen Verletzung des Berufsgeheimnisses, wenn auch in der Ermächtigung der Steuerbehörden zur direkten Eintreibung der Bescheinigung die Entbindung des Geheimnisträgers vom Berufsgeheimnis im Umfang der zu bestätigenden Tatsachen erblickt werden kann. Grundsätzlich darf die Steuerbehörde vom Geheimnisträger jedoch keine direkte Bescheinigung verlangen.

Der WStB enthält wiederum einen ausdrücklichen Vorbehalt zugunsten des Berufsgeheimnisses (Art. 90 Abs. 6). Obwohl sich der Steuerpflichtige renitent zeigt, kann die Steuerbehörde den Geheimnisträger nicht zur Ausstellung einer Bescheinigung zwingen. Sie kann ihn höchstens dazu auffordern, eine solche dem Pflichtigen zu übergeben, dem es dann überlassen bleibt, seine steuerlichen Mitwirkungspflichten zu erfüllen oder nicht. Der ans Berufsgeheimnis gebundene Dritte kommt seinen Beschei-

nigungspflichtigen jedenfalls richtig und in genügender Weise nach, wenn er die Bestätigung lediglich seinem Klienten, dem Steuerpflichtigen, und nicht direkt den Steuerbehörden zukommen lässt.

Gelangt die Steuerbehörde direkt in den Besitz der Bescheinigungen, so muss sie auf jeden Fall den Steuerpflichtigen von deren Inhalt unterrichten. Es ist ihm damit Gelegenheit gegeben, sich zur Bescheinigung zu äussern (241).

B. Auskunftspflicht

Die direkten Auskunftspflichtigen Dritter an die Steuerbehörden sind im Gesetz abschliessend geregelt (Art. 90 Abs. 2, 3, 7 WStB; § 73 StG). Der Geheimnisträger kann deshalb einzig als Ehefrau, Gesellschafter, Mit- und Gesamteigentümer auskunftspflichtig werden. Ein Vorbehalt zugunsten des Berufsgeheimnisses, der den Geheimnisträger von der Auskunftspflicht befreien würde, besteht nicht, erweist sich aber, wie zu zeigen sein wird, auch nicht als nötig.

Eine Schweigepflicht i.S.v. Art. 321 StGB und 47 BaG besteht nur über Tatsachen, die einer Person in ihrer spezifischen Eigenschaft als Anwalt, Arzt oder Bank anvertraut oder ihr dabei sonstwie bekannt geworden sind. Die vom Gesetz geforderten Auskünfte betreffen nun aber Rechtsverhältnisse, die aus der Sicht der Berufsperson regelmässig nicht unter ihr Berufsgeheimnis fallen. Die Aerztin kann in ihrer Eigenschaft als Ehepartnerin ohne weiteres über ihr Einkommen und Vermögen befragt werden; die Beteiligung an einer Gesellschaft oder die Begründung von Miteigentum durch einen Anwalt oder eine Bank geschieht aus eigenem, persönlichem Interesse. Das Berufsgeheimnis kann dafür nicht angerufen werden.

Der Geheimnisträger ist daher wie jeder andere Dritte auskunftspflichtig. Er kann sich nicht auf das Berufsgeheimnis be-

rufen, da die verlangten Auskünfte Tatsachen und Verhältnisse betreffen, die keinen Geheimnisschutz geniessen.

Das Berufsgeheimnis bleibt im Veranlagungsverfahren des Klienten gewahrt: Eine Bescheinigungspflicht des Geheimnisträgers besteht nur direkt gegenüber dem Steuerpflichtigen; das Berufsgeheimnis wird davon gar nicht berührt. Aber auch die Auskunftspflicht gegenüber den Steuerbehörden beschlägt keine unter das Berufsgeheimnis fallenden Tatsachen.

C. Auskunftspflicht der Verwaltungsbehörden und Amtsgeheimnis

Das Steuergesetz verpflichtet die Verwaltungsbehörden unabhängig von einer allfällig bestehenden Schweigepflicht zur Erteilung aller steuerlich bedeutsamen Auskünfte. Das Amtsgeheimnis hat der Informationspflicht zu weichen. Einzig Post- und Telegraphengeheimnis, die Schweigepflicht von Kantonalbanken und Sparkassen sowie der Notare in ihrer Tätigkeit als Urkundspersonen bleiben vorbehalten (Art. 90 Abs. 1 WStB; § 81 Abs. 2 StG) (242).

IV. Verletzung der Mitwirkungspflicht des Dritten

A. Folgen für den Dritten

1. Verweigerung der Bescheinigungs- und Auskunftspflicht

Weigert sich der Dritte, die verlangten Bescheinigungen und Auskünfte zu erteilen oder kommt er dieser Verpflichtung nur unvollständig nach, so macht er sich einer Steuerwiderhandlung i.S.v. Art. 131 Abs. 1 WStB und § 185 StG schuldig (243). Die schuldhaftige Verletzung von Verfahrenspflichten wird nach er-

242 Masshardt S. 381 N 2; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 81 N 3.

243 BGr ASA 17 S. 515; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 74 N 3, 185 N 20ff.

folgter Mahnung und Androhung der Sanktion mit Busse bestraft (244).

Die Verweigerung der Bescheinigung kann aber auch eine Vertragspflicht verletzen (z.B. die auftragsrechtliche Rechenschaftsablegung i.S.v. Art. 400 OR). Wird der Steuerpflichtige als Folge dieser Unterlassung zu hoch eingeschätzt, so wird der Dritte für die Mehrsteuer aus Art. 97ff. OR schadenersatzpflichtig (245).

2. Verweigerung der Amtshilfe

Behördenmitglieder, die einer im Steuerrecht umschriebenen Auskunftspflicht nicht nachkommen oder diese nicht gehörig erfüllen, begehen eine Amtspflichtverletzung. Diese wird von der vorgesetzten Behörde aufgrund der verwaltungsrechtlichen Disziplinarvorschriften geahndet (246).

B. Folgen für den Steuerpflichtigen

Die Weigerung des Dritten, die geforderte Bescheinigung oder Auskunft zu erteilen, bewirkt die Beweislosigkeit der entsprechenden Angaben des Steuerpflichtigen. Dieser hat grundsätzlich die damit verbundenen Folgen zu tragen: Nichtanerkennung der geltend gemachten Schuld, Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen.

Trägt der Pflichtige am Ausbleiben der nötigen Beweismittel kein Verschulden, ja bemühte sich - wenn auch erfolglos - ernsthaft um deren Beibringung, darf ihm daraus kein Rechtsnachteil erwachsen. Die Beweislosigkeit darf nicht zu den erwähnten Folgen der Ermessenstaxation und der Nichtanerkennung von Schulden führen. Die Steuerbehörden müssen selbst versu-

244 Reimann/Zuppinger/Schärner § 185 N 11; Masshardt S. 475.

245 Aubert/Kernen/Schönle S.139; Blumenstein System S. 406; Oberson I S. 362; Schwager S. 110; Schäfer SJZ 49 S. 340.

246 Blumenstein System S. 404; vgl. hinten § 18.

chen, vom Dritten die Auskunft zu erlangen (analog zu Art. 90 Abs. 6 WStB; § 74 Abs. 2 StG) oder auf andere Weise die Zuverlässigkeit der Angaben des Pflichtigen überprüfen.

V. Auskunftspflichten im Inventarisationsverfahren

Die Steuerbehörde ordnet nach dem Tod eines Steuerpflichtigen die Inventarisierung seines Vermögens an (Art. 97 WStB; § 127ff. StG). Als Bestandesaufnahme erfasst sie alle dem Erblasser am Todestag zustehenden Vermögensrechte, Vermögensgegenstände und Verpflichtungen.

Zur Feststellung der vermögensrechtlichen Verhältnisse ist die Mitwirkung der Erben und Dritter, zu denen der Erblasser vermögensrechtlich relevante Beziehungen unterhielt, unerlässlich (Art. 90 Abs. 8 WStB; § 132 StG). Die Bestimmungen über die Auskunfts- und Bescheinigungspflichten Dritter im Einschätzungsverfahren finden sinngemäss Anwendung (§ 132 Abs. 3 StG).

A. Direkte Auskunftspflicht der Erben

1. Im allgemeinen

Die Erben und ihnen gleichgestellt der Willensvollstrecker und der gesetzliche Vertreter sind gleich wie der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren zur schriftlichen oder mündlichen Auskunft, zur Beibringung von Unterlagen und Belegen sowie auf Verlangen der Steuerbehörden zum Nachweis von Gläubigern und Schuldnern des Erblassers verpflichtet (247).

Ihre Mitwirkungspflicht ist umfassend soweit sie für die Inventarisierung erhebliche Tatsachen beschlägt. Es sind alle Räumlichkeiten und Behältnisse des Erblassers zu öffnen, über

247 Masshardt S. 386; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 132 N 1; Schwager S. 111.

dessen Einkommen und Vermögen Aufschluss zu erteilen und den Behörden Geschäftsbücher, Aufzeichnungen und Belege einzureichen.

2. Auskunftspflicht und Berufsgeheimnis

Die Erben, welche in die Rechtsstellung des Erblassers eintreten, übernehmen auch dessen allfällige Schweigepflichten. War der Erblasser Arzt, so sind sie ebenfalls ans Arztgeheimnis gebunden und dürfen keine das Verhältnis Arzt/Patient betreffende Tatsachen weiterverbreiten. Das gleiche gilt für die übrigen Berufsgeheimnisse.

Steuerliche Mitwirkungspflicht und Berufsgeheimnis kollidieren deshalb auch im Inventarisationsverfahren, kann doch die Pflicht zur Oeffnung der Geschäftsbücher gleichzeitig auch die Offenlegung eines Berufsgeheimnisses bedeuten. Wie ist dieser Konflikt nun hier zu lösen?

Nach Meinung von Klaus (248) ist die Mitwirkungspflicht des § 132 StG (rsp. Art. 90 Abs. 8 WStB) eine in Art. 321 Ziff. 3 StGB rsp. 47 Abs. 4 BaG vorbehaltene Bestimmung über die Auskunftspflicht gegenüber einer Behörde. Die Erben könnten deshalb nicht unter Berufung auf das Berufsgeheimnis des Erblassers die Mitwirkung verweigern. Ihre Auskunft an die Steuerbehörde würde aber auch nicht das Berufsgeheimnis verletzen, da diese durch die vorgehende Auskunftsnorm gerechtfertigt wäre. M.E. sind die Bestimmungen des § 132 StG rsp. Art. 90 Abs. 8 WStB nun aber keine Spezialvorschriften zu Art. 321 StGB und 47 BaG, welche die Schweigepflicht aufheben würden. Wenn schon Abs. 3 von § 132 StG ausdrücklich auf die Bestimmungen über die Mitwirkungspflichten im Einschätzungsverfahren verweist - welche nach h.L. (249) das Berufsgeheimnis nicht aufzuheben vermögen - kann für das Inventarisationsverfahren nichts anderes gelten.

248 ZBl 45 S. 321; Reimann/Zuppinger/Schärner § 132 N 5.
249 Vgl. vorne § 3 II.D.

Die Stellung der Erben im Inventarisationsverfahren ist im Grunde genommen keine andere wie diejenige des Steuerpflichtigen im Einschätzungsverfahren. Sie haben über sämtliche für die Inventarisierung relevanten Tatsachen und Rechtsverhältnisse Auskunft zu geben, den Nachweis von Treugut, Schuldnern und Gläubigern zu erbringen und Bankdepots zu öffnen. Es scheint deshalb naheliegend, den ans Berufsgeheimnis des Erblassers gebundenen Erben in ihrer Nachweispflicht in gleicher Weise entgegenzukommen wie dem Geheimnisträger in seiner eigenen Einschätzung. Der Geheimnisträger wird nicht privilegiert, indem ihm etwa die Beibringung von Unterlagen erlassen würde. Jedoch wird ihm erlaubt, bspw. Bücher so einzurichten, dass daraus keine Berufsgeheimnisse hervorgehen, oder den Nachweis einer steuerlich relevanten Tatsache auf andere Weise als durch Nennung des Klientennamens zuverlässig zu erbringen (250).

Testamentsvollstrecker und Erbenvertreter trifft die gleiche Auskunftspflicht wie die Erben (251). Ist eine Bank oder ein Anwalt als Willensvollstrecker eingesetzt, so kann sie sich nicht unter Hinweis auf ihr persönliches Berufsgeheimnis den Auskunftspflichten entziehen (252). Das Berufsgeheimnis ist nur insofern relevant, als sich auch der Erblasser hätte darauf berufen können (253).

B. Mitwirkungspflichtigen Dritter

Die Erben wissen oft nur ungenau Bescheid über die vermögensrechtlichen Verhältnisse des Erblassers. Der Mitwirkung von Personen, welche Vermögenswerte des Erblassers verwahrt oder verwaltet hatten, kommt deshalb in der Inventarisierung grosse Bedeutung zu (254). Sie sind gleich wie im Einschätzungsverfah-

250 Vgl. vorn § 3 II.D.

251 Reimann/Zuppinger/Schärner § 132 N 10.

252 Reimann/Zuppinger/Schärner § 132 N 7.

253 Mossu Treuhänder 1/80 S. 5, 2/80 S. 29.

254 Reimann/Zuppinger/Schärner § 132 N 2.

ren auskunfts- und bescheinigungspflichtig (255). Direkt gegenüber der Steuerbehörde auskunftspflichtig sind nur Ehefrau (diese allerdings auch als Erbin), Gesellschafter, Mit- und Gesamteigentümer (Art. 90 Abs. 1-3, 7 WStB; § 73 StG). Arbeitgeber, juristische Personen, Schuldner und Gläubiger, Versicherer und Personalfürsorgestiftung, Vermögensverwalter und Treuhänder trifft lediglich eine Bescheinigungspflicht gegenüber den Erben (Art. 90 Abs. 4-6 WStB; § 74 StG). Die Auskunft- und Anzeigepflicht von Verwaltungsbehörden, Gerichten und Beamten (Art. 90 Abs. 1 WStB; § 81 StG) wird nach Zürcher Recht (§ 17 ESchG) ergänzt durch ein Einsichtsrecht der Steuerbehörden in die Gerichts- und Verwaltungsakten und der Meldepflicht der Grundbuchämter über Handänderungen an Liegenschaften.

Die Auskunftspflicht geht gegenüber dem Veranlagungsverfahren nicht weiter. Dies gilt im besonderen Mass auch für Banken, Notare, Sachwalter und Versicherungsgesellschaften, welche ja nicht direkt von den Steuerbehörden um Informationen über allfällige Vermögenswerte des Erblassers angegangen werden können. Die Bank bspw. muss und darf (Bankgeheimnis!) keine Auskunft darüber geben, ob der Erblasser bei ihr ein Konto oder Depot geführt hatte. Sie ist nur verpflichtet, auf Verlangen der Erben eine Bescheinigung über Art und Wert der verwalteten oder verwahrten Vermögensgegenstände auszustellen (256). Erscheint der Steueranspruch des Gemeinwesens durch das Verhalten der Erben oder durch äussere Umstände allerdings gefährdet, kann die Steuerbehörde eine Verfügungssperre über Sparhefte, Bankkonten, Wertschriftendepots, etc. verhängen (257).

Eine Pflicht zur Mitwirkung besteht insoweit, als dies für die Durchführung des Inventarverfahrens notwendig erscheint. Neben der Bescheinigung gehört dazu auch die Oeffnung von

255 Reimann/Zuppinger/Schärner § 132 N 8.

256 Masshardt S. 386 N 18; Reimann/Zuppinger/Schärner § 132 N 10.

257 Zuppinger II S. 51.

Räumlichkeiten und Behältnissen mit Vermögensgegenständen des Erblassers (Art. 90 Abs. 8 lit. c, d WStB). Aber auch diese Pflicht besteht nur gegenüber den Erben. Die Steuerbehörde kann deshalb ohne deren Einverständnis die Oeffnung eines Banktresors nicht durchsetzen. Verweigern sie jedoch die Zustimmung, so wird das Tresorfach versiegelt und eine Busse verhängt. Zudem kann gegen die Erben ein Verfahren wegen Hinterziehung eingeleitet werden (258).

Stehen der Auskunftserteilung an die Erben wichtige Gründe entgegen, z.B. die Geheimhaltungsinteressen des Verstorbenen diesen gegenüber, kann der Dritte nach Wehrsteuerrecht ausnahmsweise auch durch direkte Mitteilung an die Steuerbehörden seinen Auskunftspflichten nachkommen (Art. 90 Abs. 8 letzter Satz WStB).

Die Auskunftspflicht beschlägt die Vermögensverhältnisse im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Auf Verlangen der Behörden muss aber auch über Vermögensdispositionen im letzten Lebensjahr des Verstorbenen Aufschluss erteilt werden (Art. 90 Abs. 8 WStB; § 132 Abs. 2 StG). Bei Verdacht auf Steuerhinterziehung des Erblassers verlängert sich die Bescheinigungspflicht analog der steuerstrafrechtlichen Verjährungsfrist auf 5 (Art. 134 WStB) resp. 10 Jahre (§ 190 StG) (259).

C. Folgen der Verletzung von Mitwirkungspflichten

Verweigern die Erben, deren Vertreter oder der Willensvollstrecker die Auskunft, die Vorlage der verlangten Unterlagen oder die Oeffnung von Räumen und Behältnissen, so machen sie sich einer Steuerwiderhandlung i.S.v. Art. 131 WStB resp. § 185 StG schuldig. Sie werden mit einer Ordnungsbusse bestraft. Zudem kann ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet

258 Masshardt S. 406 N 10; Reimann/Zuppinger/Schärner § 132 N 3, 4.

259 BGE 74 I 485ff.; Schwager S. 111f.

werden (260).

Der Dritte, der seine Mitwirkungspflicht verletzt, wird ebenfalls nach Art. 131 WStB rsp. § 185 StG gebüsst (261).

In Fällen, in welchen die Erben ihre Zustimmung zur Oeffnung von Banktresoren, etc. verweigern, steht den Steuerbehörden das Mittel der Siegelung zur Verfügung. Damit soll die tatsächliche Veränderung, Verschiebung oder Veräusserung von Vermögensgegenständen des Erblassers verunmöglicht werden. Man will verhindern, dass Teile seines Vermögens der Inventarisation - damit auch der Besteuerung - entzogen werden (262).

260 Aubert/Kernen/Schönle S. 144; Masshardt S. 406.

261 Reimann/Zuppinger/Schärner § 132 N 11, 185 N 22, 25; Masshardt S. 406.

262 Masshardt S. 406 N 13f.; Reimann/Zuppinger/Schärner § 132 N 3, 4.

§ 6 Bei den übrigen Bundessteuern

I. Mitwirkungspflicht Dritter im allgemeinen

Die Auskunftspflicht von am Verfahren nicht beteiligten Dritten nimmt bei Verrechnungssteuer und Stempelabgaben einen viel geringeren Stellenwert ein als bei den direkten Steuern. Dies ist v.a. durch das viel einfachere Steuerveranlagungs- und -bezugsverfahren bedingt.

Die Steuerveranlagung - Selbstdекlaration mit gleichzeitiger Entrichtung der geschuldeten Steuer - lässt gar keinen Raum für die Mitwirkung Dritter. Letztere konzentriert sich denn auch auf das nachfolgende Kontrollverfahren durch die Steuerbehörden. Eine Auskunftspflicht privater Drittpersonen kennt einzig das StStG, von Verwaltung und Behörden in Form der Amtshilfe ist sowohl im VStG wie im StStG vorgesehen.

II. Die einzelnen Mitwirkungspflichten

A. Im allgemeinen

1. Amtshilfe

Art. 32 StStG und 36 VStG lauten gleich. Sie verpflichten die Steuerbehörden aller Stufen, Bund, Kantone und Gemeinden, zur gegenseitigen Unterstützung bei der Erfüllung ihrer Aufgaben, insbesondere zur Auskunftserteilung und Meldung zweckdienlicher Angaben. Verwaltungsbehörden des Bundes, der Kantone und der Gemeinden sind gegenüber der ESTV dann auskunftspflichtig, wenn die verlangten Informationen für die Durchführung der Verrechnungssteuer resp. der Stempelabgaben von Bedeutung sein können. Wesentliche öffentliche Interessen, insbesondere die innere oder äussere Sicherheit von Bund und Kantonen, eine bedeutende Beeinträchtigung der angegangenen Behörde in ihrer Tätigkeit sowie die Bindung an ein qualifiziertes Amtsgeheimnis wie Post-, Telefon- und Telegraphengeheimnis

befreien jedoch von der Auskunftspflicht.

Die hier statuierte Amtshilfepflicht entspricht im wesentlichen der Regelung bei den direkten Steuern. Es kann daher auf die dort gemachten Ausführungen verwiesen werden (263).

2. Mitwirkungspflicht privater Drittpersonen

Das VStG kennt gar keine Mitwirkungspflicht privater Drittpersonen. Das StStG hingegen bestimmt in Art. 36, dass die bei der Gründung oder Kapitalerhöhung einer Gesellschaft mitwirkenden Personen, insbesondere Banken, Notare und Treuhänder von der EStV zur Auskunft herangezogen werden können. Sie haben Aufschluss zu erteilen über Tatsachen, die für Abgabepflicht oder Bemessung der Emissionsabgabe von Bedeutung sind. Die Erfahrung hat gezeigt, dass von den an einer Emission mitwirkenden fachkundigen Personen Auskünfte und Belege meistens leichter erhältlich sind als von den Emittenten selber (264).

B. Mitwirkungspflicht und Schweigepflicht

1. Amtshilfe

Die Amtshilfepflicht geht als lex specialis einer dem Amtsträger auferlegten Schweigepflicht vor (Art. 37 Abs. 2 i.V.m. 36 VStG, 33 Abs. 2 i.V.m. 32 StStG) (265).

2. Auskunftspflicht privater Drittpersonen

Art. 36 StStG ist eine nach Art. 321 Ziff. 3 StGB rsp. 47 Abs. 4 BaG vorbehaltene eidgenössische Bestimmung über die Auskunftspflicht gegenüber einer Behörde. Banken und Notare im

263 Vgl. vorn § 5 II.C. und hinten § 13 III.B.2. und § 14.

264 Botschaft des Bundesrates zum StStG, BB1 1972 II S. 1309.

265 Vgl. auch hinten § 13 III.B.2.

speziellen können sich nicht unter Hinweis auf ihr Berufsgeheimnis der Auskunftspflicht entziehen (266). Art. 36 StStG ist die einzige Steuernorm des Bundes, welche einen ans Berufsgeheimnis gebundenen Dritten zur direkten Auskunft an die Steuerbehörden verpflichtet.

C. Verweigerung der Mitwirkung

1. Verweigerung der Amtshilfe

Anstände über die Auskunftspflicht von Verwaltungsbehörden des Bundes werden vom Bundesrat entschieden. Weigern sich kantonale und regionale Behörden und lehnt auch die kantonale Regierung das Auskunftsbegehren ab, so ist die verwaltungsrechtliche Klage ans Bundesgericht i.S.v. Art. 116ff. OG gegeben (Art. 32 Abs. 3 StStG, 36 Abs. 3 VStG).

Die einzelnen Behördemitglieder können durch Aufsichtsbeschwerde wegen pflichtwidriger Amtsführung zur Verantwortung gezogen werden (267).

2. Verweigerung der Mitwirkung privater Drittpersonen

Art. 36 Abs. 2 StStG verweist als Sanktion für die mangelnde Mitwirkung auf die Folgen, die den renitenten Steuerpflichtigen selbst treffen (Art. 35 Abs. 3 StStG): die EStV erlässt in diesen Fällen selbst eine Verfügung, welche mit Einsprache und Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten werden kann (Art. 39, 40 StStG).

Der Dritte unterliegt wegen Abgabefährdung der Strafdrohung des Art. 46 lit. c StStG.

266 Aubert/Kernen/Schönle S. 145; Oberson II S. 586; Steinmann StR 36 S. 70.

267 Blumenstein System S. 404; Schreiber S. 40; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 70 N 5.

2. Kapitel Steuerstrafrecht

1. Abschnitt Einleitung

I. Zweck des Steuerstrafrechts

Der Steueranspruch des Gemeinwesens, aber auch der Grundsatz der Erfassung jedes Steuersubjektes nach Massgabe seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit lässt sich nur richtig verwirklichen, wenn jede am Steuerverfahren beteiligte Person wahrheitsgetreu und vollständig ihren Mitwirkungspflichten Folge leistet (268). Wird die Erklärungs- und Offenbarungspflicht durch den Steuerpflichtigen oder den Dritten verletzt, so besteht Gefahr, dass eine gesetzmässige Veranlagung nicht vorgenommen werden kann und sich der Steuerpflichtige zum Nachteil der Allgemeinheit bereichert.

Das Steuerstrafrecht will dies verhindern (269). Die angedrohten Sanktionen sollen den Pflichtigen davon abhalten, seine Verfahrenspflichten zu vernachlässigen. Verletzt er sie aber dennoch, so wird er für sein Fehlverhalten bestraft. Die Strafe ist das einzige wirksame Mittel, die Einhaltung der Steuerordnung durchzusetzen (270).

Der schuldhafte Verstoss gegen verfahrensrechtliche Anordnungen oder die versuchte Steuerhinterziehung ist eine Steuerwiderhandlung und wird mit Busse geahndet. Bewirkt der Pflichtige, dass keine oder eine nur ungenügende Veranlagung erfolgt, die dem Gemeinwesen einen Steuerausfall bringt, begeht er eine Steuerhinterziehung. Der erlittene Steuerausfall wird durch die Erhebung einer Nachsteuer ausgeglichen. Dem Steuerhinterzieher wird zudem eine Strafsteuer auferlegt. Eines Steuerbe-

268 Pfund Steuerstrafrecht S. 52.

269 Reimann/Zuppinger/Schärrier Vorbem. zu § 185-193 N 2; Höhn Steuerrecht S. 415; Zuppinger ASA 44 S. 86.

270 Reimann/Zuppinger/Schärrier Vorbem. zu § 185-193 N 14; Blumenstein System S. 309; Zuppinger Festschrift Nef S. 320.

truges macht sich schuldig, wer die Steuerbehörden durch den Gebrauch von Urkunden zum Zwecke der Steuerhinterziehung zu täuschen versucht. Zur Nach- und Strafsteuer hinzu kommt die strafrechtliche Verurteilung.

II. Thematische Gliederung

Die folgenden Ausführungen zum Steuerstrafrecht werden die Verfahrensrechte und -pflichten des fehlbaren Steuerpflichtigen und des zur Auskunft angerufenen Dritten zum Gegenstand haben. Dabei wird insbesondere von Interesse sein, ob und allenfalls inwieweit der Geheimnisträger unter Berufung auf das Berufsgeheimnis die Mitwirkung verweigern kann: Wie steht es mit der Anerkennung des Berufsgeheimnisses im Steuerstrafverfahren? Gibt es wie im Veranlagungsverfahren keine Durchbrechung des Berufsgeheimnisses? Kann der Steuerpflichtige oder der Dritte zur Auskunft resp. zur Herausgabe von Urkunden gezwungen werden, und gibt es direkte Auskunftspflichten von Geheimnisträgern gegenüber den Steuerbehörden?

Für die Beantwortung dieser Fragen wird wiederum zwischen den direkten und den indirekten Steuern unterschieden. Weiter drängt sich eine Differenzierung auf zwischen der Stellung des fehlbaren Steuerpflichtigen und dem Geheimnisträger als Auskunftsperson im Verfahren gegen einen Klienten. Bei den direkten Steuern ist zudem zwischen der Steuerwiderhandlung und Hinterziehung einerseits und dem Steuerbetrug anderseits zu unterscheiden; erstere werden regelmässig im Verwaltungungsverfahren durch die Steuerbehörden geahndet (z.B. Art. 129, 131 WStB; § 187, 191 StG), letztere dagegen durch die ordentliche Strafverfolgungsbehörde.

2. Abschnitt Bei den direkten Steuern

§ 7 Steuerwiderhandlung und Hinterziehung

I. Geheimnisträger als fehlbarer Steuerpflichtiger

A. Das Verfahren im allgemeinen

1. Bei der Steuerwiderhandlung

Steuerwiderhandlungen i.S.v. Art. 131 WStB und § 185 StG werden von der in der Sache selbst zuständigen Steuerbehörde geahndet (Art. 133 WStB; § 187 StG). Dem Fehlbaren wird eine Busse auferlegt, wenn er trotz Mahnung und Androhung der Sanktion vorsätzlich seine Mitwirkungspflichten verletzt hat.

2. Bei der Steuerhinterziehung

Auch die Steuerhinterziehung i.S.v. Art. 129 WStB und § 188 StG wird im Verwaltungsverfahren geahndet. Eine Ueberweisung an die ordentlichen Strafverfolgungsbehörden erfolgt nicht.

Zuständig für die Auferlegung der mit der Hinterziehung verbundenen Sanktionen ist im Bund die kantonale Wehrsteuerverwaltung (Art. 132 WStB), im Kanton Zürich die Finanzdirektion (§ 191 Abs. 1 i.V.m. 105 StG) (271). Den Untersuchungsbehörden - im Kanton Zürich klärt der Steuerkommissär die für die Erhebung der Nachsteuer massgeblichen Verhältnisse ab (§ 105 StG) - stehen die gleichen Ermittlungsbefugnisse zu wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren (272). Zwangsrechtliche Massnahmen, wie Hausdurchsuchung, Aktenbeschlagnahme, etc. sind deshalb ausgeschlossen. Den Entscheid über die Erhebung einer Busse und über die Höhe der geschuldeten Steuer im Bund trifft

271 Masshardt S. 481; Reimann/Zuppinger/Scharrer § 191 N 1.

272 Vgl. Kreisschreiben betr. Busse bei vollendeter Hinterziehung vom 28.3.1958 in ASA 26 S. 422; Masshardt S. 482; Zuppinger Nachsteuern S. 78.

die kantonale Wehrsteuerverwaltung (Art. 132 Abs. 2 WStB). Im Kanton Zürich stellt der Steuerkommissär der Finanzdirektion Antrag über die Erhebung einer Nachsteuer (§ 105 Abs. 1 StG); die Festsetzung der Nachsteuer sowie der Entscheid über die Auferlegung einer Strafsteuer fällt in die ausschliessliche Kompetenz der Finanzdirektion (273).

B. Keine Mitwirkungspflicht

Den Steuerpflichtigen treffen weder bei der Steuerwiderhandlung noch bei der Steuerhinterziehung besondere Verfahrenspflichten. Im Gegenteil. Kann er schon im Veranlagungsverfahren nicht zur Erfüllung seiner Verfahrenspflichten gezwungen werden - er trägt dann allerdings die Folgen dafür (Ermessens-taxation, Ordnungsbusse) - gilt dies für den fehlbaren Steuerpflichtigen erst recht; er kann nicht zur Beibringung von Unterlagen verhalten werden, mit welchen er sich selbst der unrichtigen Versteuerung überführen würde (274).

Ist die Mitwirkung des Pflichtigen bei der Abklärung der Steuergrundlagen auch nicht erzwingbar, so kann sich dessen Untätigkeit dennoch zu seinen Ungunsten auswirken. Liegen gewichtige Indizien für eine Steuerhinterziehung vor und bleiben andererseits die gegen ihn erhobenen Vorwürfe unwidersprochen oder ohne genügenden Gegenbeweis, so trifft die Steuerbehörde ihren Entscheid aufgrund der Akten. Geht es lediglich noch um die Feststellung des Ausmasses der unrichtigen Versteuerung, kann sie zu Schätzungen greifen, die jedoch u.U. höher liegen als es den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Der Pflichtige kann sich zwar gegen die Festsetzung von Nach- und Strafsteuern im Rechtsmittelverfahren (Art. 132 Abs. 2 WStB, § 187 Abs. 2 StG gegen Steuerwiderhandlungen; Art. 132 Abs. 3 i.V.m. 106-111 WStB, § 191 Abs. 1 i.V.m. 106 Abs. 1 StG gegen Nach-

273 Zuppinger Nachsteuern S. 84f.

274 RB 1946 Nr. 57; Zuppinger Nachsteuern S. 78.

und Strafsteuern) noch zur Wehr setzen, doch trägt er in dem Fall die Beweislast (275).

Der Geheimnisträger kann genausowenig wie jeder andere Steuerpflichtige zur Auskunft verpflichtet werden. Das Berufsgeheimnis bleibt unangetastet.

C. Aussagerecht

Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs verleiht dem Pflichtigen das Recht, sich zu den Vorwürfen zu äussern. Er kann eine Verhandlung verlangen, Anträge stellen und Beweismittel bezeichnen (276).

Der Geheimnisträger bleibt, ungeachtet des gegen ihn laufenden Steuerstrafverfahrens, grundsätzlich an seine Schweigepflicht gebunden. Dennoch stellt sich die Frage, ob er nicht doch berechtigt sei, zu seiner eigenen Verteidigung das Berufsgeheimnis zu lüften, insbesondere wenn er zu Unrecht eines Steuerdelikts verdächtigt wird. Aus der Schweigepflicht als Grundsatz kann dies nicht ohne weiteres abgeleitet werden. Immerhin ist zu bedenken, dass der Geheimnisträger praktisch ohne Verteidigungsmöglichkeit bliebe, müsste er mit Rücksicht auf das Berufsgeheimnis auf das Vorbringen von Entlastungsbeweisen verzichten. Von den Steuerbehörden werden zudem im Strafverfahren höhere Anforderungen an den rechtsgenügenden Nachweis gestellt, so dass die für das Veranlagungsverfahren aufgestellten Grundsätze (Initialen, Nachweis auf anderem Weg als durch Namensnennung des Klienten) hier wohl keine Gültigkeit haben.

Das Berufsgeheimnis gebietet dem Geheimnisträger, alle Mittel auszuschöpfen, um sich ohne Lüftung des Berufsgeheimnisses verteidigen zu können. Andererseits sollen die Steuerbehörden nur da die Offenlegung von unter das Berufsgeheimnis fallenden Tatsachen verlangen, wo dies für die richtige Abklärung

275 Umkehr der Beweislast! Vgl. zur Ermessenstaxation vorn § 3 III.A.; Zuppinger Nachsteuern S. 79.

276 BGr ASA 19 S. 338; Masshardt S. 484; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 191 N 2; Zuppinger Nachsteuern S. 79, 85.

des Sachverhalts unbedingt nötig ist (277). Ist die Preisgabe des Berufsgeheimnisses zu seiner Verteidigung schliesslich unausweichlich, muss sich der Geheimnisträger nicht auch notwendigerweise einer Verletzung der Schweigepflicht schuldig machen. Rechtfertigungsgründe machen seine Offenbarung erlaubt.

1. Rechtfertigungsgründe (278)

Die Bindung ans Berufsgeheimnis kann dem Geheimnisträger verunmöglichen, seine Interessen ordentlich wahrzunehmen. Wird er zu Unrecht einer Straftat verdächtigt und könnte er durch Offenbarung des Berufsgeheimnisses seine Unschuld beweisen, würde ihm die Schweigepflicht in unzumutbarer Weise Rechtsnachteile auferlegen (Strafe, Rufschädigung, Vermögensschaden). Muss daher nach sorgfältiger Abwägung der entgegenstehenden Interessen - des Klienten an der Geheimhaltung einerseits, des Geheimnisträgers an der Wahrung seiner persönlichen Integrität, an der Verteidigung gegen die erhobenen Anschuldigungen andererseits - dasjenige des verdächtigten Geheimnisträgers als das höherrangigere eingestuft werden, kann ihm ein weiteres Stillschweigen nicht mehr zugemutet werden (279).

a) Einwilligung des Geheimnisherrn (280)

Befindet sich der Geheimnisträger in einem Notstand - eine vorsorgliche Entbindung vom Berufsgeheimnis kommt unter dem Gesichtspunkt des Persönlichkeitsschutzes (Art. 27 ZGB), aber auch wegen der gesetzlich statuierten Schweigepflicht nicht in Frage (281) - so kann er seinen Klienten direkt um Befreiung von der Schweigepflicht angehen. Dieser wird ihm regelmässig diese Einwilligung geben, falls er sich nicht selbst der Gefahr

277 Aubert/Kernen/Schönle S. 155.

278 Vgl. vorn § 2 X.A.3.

279 ZR 76 Nr. 122.

280 Blass S. 148ff.

281 Blass S. 151; vgl. vorn § 2 X.A.1. und § 3 II.D.1.

strafrechtlicher Verfolgung aussetzen müsste. Die Einwilligung macht die Offenbarung straflos (Art. 321 Ziff. 2 StGB). Verzichtet der Geheimnisherr auf die Geheimhaltung, fehlt das unter strafrechtlichen Schutz gestellte Objekt (282).

Die Einwilligung bedeutet für den Geheimnisträger nun nicht, dass er auch zur Aussage und Mitwirkung verpflichtet wäre, ja hiezu gezwungen werden könnte. Vielmehr ist er berechtigt, das Berufsgeheimnis preiszugeben, soll dies aber nur tun, soweit es zur Wahrung seiner Interessen notwendig erscheint.

b) Entbindung durch die vorgesetzte Behörde (283)

Die schriftliche Einwilligung der vorgesetzten Behörde oder Aufsichtsbehörde macht die Geheimnisverletzung ebenfalls straflos (Art. 321 Ziff. 2 StGB).

Die Aufsichtsbehörde (284) entscheidet auf schriftliches Gesuch ihres Berufsangehörigen, ob die Voraussetzungen für eine Entbindung vom Berufsgeheimnis erfüllt sind. Sie hat dafür eine Interessenabwägung vorzunehmen. Die Preisgabe des Berufsgeheimnisses wird nur dann bewilligt, wenn daran ein höheres, schutzwürdigeres Interesse als an der Geheimhaltung besteht und einzig die Offenbarung diese Interessen zu wahren vermag (vgl. z.B. Art. 14 Abs. 2 AG) (285).

Die Bewilligung macht die Preisgabe des Geheimnisses zwar straflos, doch nicht unbedingt auch rechtmässig. Wurde die Einwilligung zu Unrecht erteilt, d.h. fehlte ein höheres Interesse, so kann der Geheimnisträger u.U. zivilrechtlich zur Verantwortung gezogen werden. Die Bestrafung nach Art. 321 StGB entfällt aber auf jeden Fall (286).

Die Einwilligung kann den Geheimnisträger aber auch nicht zur Aussage verpflichten. Vielmehr kann und muss sogar er selbst entscheiden, inwieweit im konkreten Fall eine Preisga-

282 Lüscher S. 43; Noll ZStR 80 S. 194.

283 Blass S. 159f.

284 Aufsichtsbehörde über die Rechtsanwälte, Sanitäts- oder Gesundheitsdirektion, Kirchenrat, etc.

285 SJZ 41 S. 220/21, 74; BGE 91 I 206; Schönle/Kernen S. 170.

286 Noll Arztgeheimnis S. 14.

be des Berufsgeheimnisses notwendig ist. Die Aufsichtsbehörde darf auch nicht etwa von sich aus einen Geheimnisträger vom Berufsgeheimnis entbinden mit der Wirkung, dass dieser zur Auskunft verpflichtet würde (287).

Sinn und Zweck der Einsetzung einer vorgesetzten Behörde für die Entscheidung der Frage, ob ein Geheimnisträger zur Offenbarung des Berufsgeheimnisses berechtigt sei, liegt offenbar darin, ihm die Verantwortung für den unter Umständen folgenreichen Entscheid abzunehmen (288).

Im BaG ist keine Entbindung vom Bankgeheimnis durch die vorgesetzte Behörde vorgesehen. Es gibt zwar eine Aufsichtsbehörde, die Eidgenössische Bankenkommission (Art. 23 BaG), doch zählt zu deren Aufgabenkreis nicht auch der Entscheid über die Preisgabe des Bankgeheimnisses (289). Die Bank entscheidet über die Lüftung des Bankgeheimnisses selbst (290). Ueber die Wünschbarkeit einer übergeordneten Behörde, die über die Entbindung vom Bankgeheimnis befinden müsste, gehen die Meinungen auseinander. Die einen empfinden es als Mangel, dass es dafür keine Disziplinarbehörde gibt (291). Andere betrachten die Einsetzung einer zusätzlichen Instanz als überflüssig, ja als eigentliches Hindernis (292). Anders als beim Arzt- oder Anwaltsgeheimnis hat bei der Bank nicht eine Person allein den Interessenkonflikt zu bewältigen. Das Bankgeheimnis ist ein Massengeheimnis. Die verantwortlichen Bankleute haben gemeinsam ihren Entschluss zu fassen. Der Beizug einer Aufsichtsbehörde würde effektiv keinen besseren Entscheid in der Interessenabwägung sicherstellen. Der Kreis der um Rat beigezogenen Personen würde nur noch mehr erweitert, das Verfahren schwerfällig gemacht. Das Hauptargument für eine vorgesetzte

287 Sieben S. 90.

288 Noll Arztgeheimnis S. 16; Wegmann S. 171; Schönle/Kernen S. 169.

289 Bodmer/Kleiner/Lutz BaG 23 N 3.

290 Vgl. unten c).

291 Schwager S. 92, 93.

292 Lüscher S. 77.

Behörde, die Verantwortung nicht allein übernehmen zu müssen, fällt bei der Bank weg. Eine erhöhte Missbrauchsgefahr scheint wegen der fehlenden Oberinstanz jedenfalls nicht zu bestehen.

c) Notstand

Vermag der Geheimnisträger sich nur durch Preisgabe des Berufsgeheimnisses zu verteidigen, kann er als ultima ratio die Notstandsbestimmungen des Art. 34 StGB (293) anrufen. Seine Handlung ist gerechtfertigt, wenn die Interessenabwägung zwischen Schweigepflicht und Geheimnismahrung zugunsten des Geheimnisträgers ausschlägt. Es kann ihm nicht zugemutet werden, eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung, eine Schädigung des guten Rufes, Nach- und Strafsteuern, etc. hinzunehmen, nur damit die zumeist rein vermögensrechtlichen Interessen des Klienten intakt bleiben (294). Kann vom Geheimnisherrn keine Einwilligung beigebracht werden, sei es dass er sich weigert, sei es dass er innert nützlicher Frist nicht erreichbar ist, bleibt dem Geheimnisträger als einzigen Weg, sich gehörig verteidigen zu können, die Anrufung der Notstandsbestimmungen. Aber auch für Arzt und Anwalt sind diese nicht bedeutungslos; immerhin sind sie als ultima ratio zu betrachten, soll doch wo immer möglich erst die dafür eingesetzte Aufsichtsbehörde angegangen werden (295).

Immer dort jedoch, wo der Klient rechtsmissbräuchlich an der Geheimhaltung festhält, wo wegen rein vermögensrechtlichen Interessen des Geheimnisherrn höherrangige Rechtsgüter, elementare Persönlichkeitsrechte des Geheimnisträgers, die gehörige Verteidigung gegen ungerechtfertigte Anschuldigungen auf dem Spiel stehen, besteht kein schutzwürdiges Interesse mehr am Berufsgeheimnis. Die Preisgabe der Schweigepflicht ist gerechtfertigt.

293 Zu den Voraussetzungen vgl. den Gesetzeswortlaut. Vgl. auch vorn § 2 X.A. 3.

294 Bodmer/Kleiner/Lutz BaG 47 N 44; Lüscher S. 43; Stratenwerth I S. 141.

295 Stratenwerth I S. 140.

II. Geheimnisträger als Dritter

Die Strafverfolgung von Steuerwiderhandlung und Hinterziehung wird wie gesehen durch die Verwaltungsbehörden im Administrativverfahren durchgeführt. Untersuchungsmittel der Behörden einerseits, Verfahrensrechte und -pflichten von Steuerpflichtigen und Dritten andererseits bleiben deshalb grundsätzlich dieselben (296). Die Auskunftspflicht und Bescheinigungspflichten Dritter werden allerdings auch nicht erweitert, sehen doch weder WStB noch ZH-StG besondere Mitwirkungspflichten im Hinterziehungsverfahren vor.

Massgebend sind allein die Art. 90 WStB und § 71ff. StG. Danach sind der geheimnispflichtige Arzt, Anwalt oder Bankier lediglich zur Bescheinigung von Ansprüchen und Leistungen gegenüber dem angeschuldigten Klienten selbst verpflichtet. Eine direkte Auskunftspflicht über das Berufsgeheimnis beschlagende Tatsachen gibt es nicht (297).

Das Berufsgeheimnis wird durch die Bescheinigungspflicht weder verletzt noch auch nur gefährdet, da eine solche auch im Hinterziehungsverfahren nur gegenüber dem Klienten selbst besteht. Der Geheimnisträger wird auch in Fällen, in denen der Steuerpflichtige ihn selbst oder die Steuerbehörde ausdrücklich ermächtigt hat, die Bescheinigung direkt an die Behörden weiterzuleiten resp. direkt vom Dritten einzuholen, diese einzig dem Geheimnisherrn übergeben. Es geht allein um dessen Interessen; er soll deshalb selber darüber entscheiden, ob und welche Unterlagen er den Behörden einreichen will. Der Geheimnisträger hat jedenfalls seinen steuerlichen Mitwirkungspflichten auch dann Genüge getan, wenn er die Bescheinigung in den letztgenannten Fällen nur dem Geheimnisherrn aushändigt.

296 Zuppinger Nachsteuern S. 79.

297 Vgl. vorn § 5 III.B.

§ 8 Steuerbetrug

I. Verfahren im allgemeinen

Der Steuerbetrug als schwerstes Fiskaldelikt wird in den meisten kantonalen Steuergesetzen und auch im Bund als Vergehen i.S.v. Art. 9 Abs. 2 StGB geahndet (Art. 130 bis WStB; § 192 StG). Die Untersuchung führt nicht mehr die Steuerbehörde, sondern liegt in den Händen der ordentlichen Strafverfolgungsbehörden (Art. 133 bis WStB; § 192 Abs. 1 StG).

Die Unterstellung unter die ordentliche Strafjustiz ist im Wehrsteuerrecht neu. Sie wurde erst mit dem BG über Massnahmen gegen die Steuerhinterziehung vom 9. Juni 1977 statuiert (298). Das bis dahin zur Anwendung gelangte reine Administrativverfahren hatte sich in den qualifizierten Fällen des Steuerbetrugs als zu wenig wirksam erwiesen. Die kriminalistisch nicht ausgebildeten Steuerbeamten, denen auch keine prozessrechtlichen Zwangsmittel zur Verfügung standen - die fehlende allgemeine Zeugnispflicht erlaubte es z.B. der Bank, ihr Bankgeheimnis zu wahren -, vermochten den Steuerbetrügern nur ungenügend beizukommen. Zudem wollte man den Steuerbetrug einer strengeren Strafsanktion unterstellen.

Massgeblich für das Untersuchungsverfahren sind nun nicht die Bestimmungen des Steuerrechts, sondern diejenigen des Strafprozessrechts (299, 300). Nach diesen richten sich die Untersuchungsbefugnisse der Strafbehörden. Als Feststellungsmittel dienen ihr insbesondere die Einvernahme des Angeschuldigten, die Sicherstellung von Beweisurkunden, die Hausdurchsuchung, die Einholung von Auskünften Dritter, insbesondere von Banken, die Oeffnung von Banktresoren und Zeugeneinvernahmen (301).

298 Vgl. Masshardt S. 462.

299 Wehrsteuer gem. Art. 133 bis entweder das kantonale Strafprozessrecht, das Bundesstrafprozessrecht Art. 247-253 und 258-278 oder das Verwaltungsstrafrecht des Bundes Art. 1ff.; ZH: § 192 Abs. 1 StG.

300 Vgl. Masshardt S. 486ff.

301 Reimann/Zuppinger/Schärner § 192 N 84.

Nach den Strafprozessordnungen richten sich aber auch die Verfahrensrechte und -pflichten des Angeschuldigten und von Dritten, insbesondere dann auch die Anerkennung des Berufsgeheimnisses.

II. Geheimnisträger als Angeschuldigter

A. Keine Mitwirkungspflicht

Der angeschuldigte Geheimnisträger geniesst wegen seines Berufsgeheimnisses im Strafverfahren keine Sonderstellung gegenüber einem anderen Angeschuldigten (302). Er darf zwar schweigen, doch ermächtigt ihn nicht das Berufsgeheimnis hierzu, sondern seine Stellung als Angeschuldigter. Niemand muss zu seiner eigenen Bestrafung aktiv beitragen; ein Angeschuldigter kann weder zum Reden noch zur Herausgabe von Akten gezwungen werden (303).

Dem Schweigerecht des Angeschuldigten steht das Recht der Behörde gegenüber, weitgehende Zwangsmassnahmen gegen ihn zu ergreifen. Gegen die Beschlagnahme und Durchsuchung von Akten und Papieren vermag sich der Angeschuldigte deshalb nicht zur Wehr zu setzen.

B. Aktenbeschlagnahme und Berufsgeheimnis

Genausowenig wie der Geheimnisträger sich unter Berufung auf das Berufsgeheimnis einem Strafverfahren zu entziehen vermag, kann er sich auch nicht erfolgreich den prozessualen Zwangsmitteln der Hausdurchsuchung und der Aktenbeschlagnahme widersetzen (304). Selbst wenn einer Person aufgrund ihrer Berufsgeheimnispflicht ein Zeugnisverweigerungsrecht zusteht

302 Rasch S. 122.

303 BGE 98 Ia 252; Böckli SJZ 76 S. 132; Hauser Strafprozessrecht S. 150.

304 BGE 101 Ia 10; ZR 33 Nr. 65; von Rechenberg S. 21.

- im Strafprozess ist dies grundsätzlich nur für Arzt und Anwalt, nicht jedoch für die Bank der Fall (305) -, kann sie sich als Angeschuldigte gegen eine Beschlagnahme nicht zur Wehr setzen, soweit die Massnahme für die Abklärung der Straftat wichtig erscheint (306). Ob eine Interessenabwägung - Wahrung des Berufsgeheimnisses einerseits, Strafverfolgung andererseits - diesen Grundsatz einzuschränken vermag, wurde vom Bundesgericht offengelassen (307). Immerhin soll das Berufsgeheimnis so weit wie möglich geschont werden (so ausdrücklich in § 102 Abs. 1 ZH-StPO) (308). Dieses Gebot der Rücksichtnahme dürfte auch für das Bankgeheimnis gelten (309), obwohl dem Bankier im Strafprozess kein Zeugnisverweigerungsrecht zusteht.

Eine weitere Sicherungsmassnahme gegen die unnötige Preisgabe von Geheimnissen - insbesondere wenn der Verdacht noch nicht erhärtet ist - ist die Siegelung. Steht der Umfang der zu beschlagnahmenden Papiere nicht eindeutig fest, weil deren Beziehung zur Straftat unsicher ist, so sind die verdächtigen Beweismittel zu versiegeln und der Entscheid des Richters abzuwarten. Dieser befindet darüber, ob die Dokumente zu den Akten zu nehmen sind oder nicht (310).

C. Schweigepflicht - Aussagerecht

Ungeachtet des gegen ihn laufenden Strafverfahrens bleibt der Geheimnisträger ans Berufsgeheimnis gebunden. Es stellt

305 Vgl. dazu hinten III.B.

306 BGE 101 Ia 11 E.5.a., 102 IV 214 E.4.a.; Hauser Strafprozessrecht S. 174; Rasch S. 121.

307 BGE 101 Ia 11 E.5.b., 102 IV 214 E.4.a., 102 Ia 520 = Pra 65 Nr. 256.

308 ZBl 70 S. 349 E.10.c.; Hauser Strafprozessrecht S. 180.

309 In einem nicht publizierten Entscheid vom 25.8.1977 stellte das BGr fest, dass bei der Ermittlung gegen eine wegen deliktischen Handelns angeschuldigte Bank das Bankgeheimnis gegenüber nicht angeschuldigten Dritten zu wahren sei; vgl. Mossu Treuhänder 2/80 S. 30. Vgl. auch BGE 104 IV 133 E.3.c.bb. = Pra 67 Nr. 171 S. 444E.3.c.bb.

310 Hauser Strafprozessrecht S. 180; Rasch S. 122.

sich hier wiederum die Frage, ob er nicht zu seiner Verteidigung aussagen und damit auch das Berufsgeheimnis lüften darf. Dies wurde schon für das Verfahren bei der Steuerhinterziehung grundsätzlich bejaht (311) und muss umso mehr gelten, wo sich der Geheimnisträger gegen den schwerwiegenden Vorwurf des Steuerbetruges zu wehren hat. Die Rechtfertigung seines Handelns, die Offenbarung des Berufsgeheimnisses, liegt in den höher zu wertenden Interessen an der eigenen Verteidigung, denn an den zumeist rein vermögensrechtlichen Interessen des Klienten an der Geheimhaltung begründet (312).

III. Geheimnisträger als Auskunftsperson

A. Auskunfts- und Zeugnispflichten Dritter

Die Strafuntersuchung wegen Steuerbetrugs richtet sich nach den Bestimmungen des Strafprozessrechts. Auskunfts- und Zeugnispflichten von Drittpersonen bestimmen sich demnach nach der anwendbaren Strafprozessordnung. Anstelle der beschränkten Mitwirkungspflichten Dritter im Veranlagungs- und Steuerhinterziehungsverfahren tritt eine allgemeine Zeugnispflicht (z.B. Art. 74 BStPO; § 128 ZH-StPO). Das staatliche Interesse an der Abklärung einer Straftat erfordert grundsätzlich eine umfassende Mitwirkung Dritter, die über alle für das Strafverfahren erheblichen Tatsachen Auskunft zu geben und Unterlagen beizubringen verpflichtet sind.

B. Zeugnisverweigerungsrecht

Von der allgemeinen Zeugnispflicht ausgenommen sind die in den Gesetzen ausdrücklich genannten Personen. Neben den nahen

311 Vgl. vorn § 7 I.C.

312 Vgl. vorn zur Interessenabwägung im allgemeinen und bei der Entbindung vom Berufsgeheimnis durch die Aufsichtsbehörde § 7 I.C.1.

Angehörigen, die in diesem Zusammenhang nicht interessieren, sind es bestimmte ans Berufsgeheimnis gebundene Personen, welche über die ihnen um ihrer Berufsstellung willen anvertrauten Geheimnisse schweigen dürfen. Nach allen Strafprozessordnungen des Bundes wie der Kantone wird zumindest dem Geistlichen, dem Anwalt und Arzt das Zeugnisverweigerungsrecht gewährt (z.B. Art. 77 BStPO, § 130 ZH-StPO), teilweise auch weiteren auf Art. 321 StGB verpflichteten Berufspersonen (313). Nirgends jedoch findet sich eine Befreiung der Bank von der Zeugnispflicht (314). Selbst die Generalklausel der Strafprozessordnungen von Freiburg, Waadt und Neuenburg (315), welche alle Träger eines Berufsgeheimnisses von der Zeugnispflicht befreit, erfasst nach h.L. und Praxis das Bankgeheimnis nicht (316).

Bei der Schaffung der Ausnahmebestimmungen zur allgemeinen Zeugnispflicht wurde offensichtlich beim Bankgeheimnis das staatliche Interesse an der Abklärung der Straftat und der Ermittlung der materiellen Wahrheit dem privaten Interesse des Bankkunden an der Geheimhaltung seiner Vermögensverhältnisse vorangestellt. Die zum Zeugnis aufgeforderte Bank muss also auch über Tatsachen des Bankgeheimnisses aussagen. Sie hat entsprechende Akten herauszugeben oder deren Beschlagnahme zu dulden (317).

Aber auch das Zeugnisverweigerungsrecht von Arzt und Anwalt kann nur für eigentliche Berufsgeheimnisse geltend gemacht werden. Ueber alle anderen Tatsachen sind sie gleich wie alle anderen Dritten zum Zeugnis verpflichtet. Der Anwalt als Verwaltungsratspräsident kann deshalb in einem Prozess gegen die betr. Gesellschaft nicht unter Berufung auf das Berufsgeheimnis die

-
- 313 Zusammenstellung der einschlägigen kantonalen Bestimmungen bei Rasch S. 72, Klauser S. 4 N 13. Vgl. auch vorn § 2 IX.
- 314 BGE 104 IV 129 E.2.b. = Pra 67 Nr. 171 S. 441 E.2.b., 96 I 749, 95 I 444; Rasch S. 78.
- 315 Art. 196 Abs. 1 VD-StPO, Art. 147 Ziff. 2 NE-StPO, Art. 21 Nr. 10 FR-StPO.
- 316 SJZ 58 S.310; Hauser Bankgeheimnis S. 28; Schönle/Kernen S.172.
- 317 BGE 95 I 444; ZBl 70 S. 347/48; Perrin SJZ 45 S. 146/47; Rasch S. 103; Schäfer SJZ 49 S. 337.

Aussage verweigern (318).

C. Aktenbeschlagnahme und Berufsgeheimnis

Der Zeugnisverweigerungsberechtigte muss sich grundsätzlich keine Aktenbeschlagnahme gefallen lassen. Er kann sich auch gegen eine Durchsuchung seiner Räume zur Wehr setzen (319).

Die Verweigerung der Aktenherausgabe ist jedoch nur insoweit gerechtfertigt, als es sich um persönliche Schriften, Aufzeichnungen und Akten des Arztes oder Anwalts handelt, die im Zusammenhang mit seiner spezifischen Berufstätigkeit entstanden sind: z.B. Aufzeichnungen des Anwaltes über eigene Untersuchungen und über Aussagen des Klienten, die vom Arzt über einen Patienten geführte Krankengeschichte mit persönlichen Bemerkungen, etc. (320).

Eine Herausgabepflicht besteht hingegen auch für den Anwalt, wenn Akten in einem Strafverfahren als Beweisstücke in Frage kommen, die ihm nicht in seiner Berufstätigkeit "anvertraut", sondern bloss "übergeben" worden sind (321). Akten, die lediglich bei ihm deponiert wurden, um sie der Beschlagnahme zu entziehen, fallen nicht unter das Anwaltsgeheimnis (Rechtsmissbrauch!) (322). Besitzt er Schriftstücke, die nicht für ihn, sondern für einen Dritten bestimmt sind, so muss er sie den Strafverfolgungsbehörden dann herausgeben, wenn auch deren effektive Bestimmungsperson eine Herausgabepflicht trifft (323). Eine bei ihm hinterlegte Buchhaltung schliesslich muss in jedem Fall herausgegeben werden. Art. 963 OR bestimmt, dass die Buchhaltung jedem Dritten vorzuweisen ist, der ein "schutzwürdiges Interesse" nachweisen kann. Es kommt deshalb für die

318 Mossu Treuhänder 2/80 S. 28.

319 Rasch S. 132.

320 BGE 102 IV 214 E.4.b.; Rasch S. 88, 112.

321 Böckli SJZ 76 S. 133; Rasch S. 88.

322 Rasch S. 113.

323 BGE 102 IV 214 E.4.b.

Herausgabepflicht nicht darauf an, ob die Buchhaltung dem Anwalt anvertraut oder bloss übergeben worden ist (324).

D. Mitwirkung und Berufsgeheimnis

Arzt und Anwalt können das Zeugnis unter Berufung auf ihr Berufsgeheimnis verweigern. Arzt- und Anwaltsgeheimnis bleiben geschützt. Sie verletzen ihr Berufsgeheimnis nicht, wenn sie die Beschlagnahme von Akten zulassen, die ihnen lediglich "übergeben" worden sind. Diese geniessen den Schutz des Berufsgeheimnisses nicht; der Anwalt ist darüber genau gleich zeugnis- und editionspflichtig wie jeder Dritte.

Die Bank hingegen trifft eine umfassende Auskunft- und Akteneditionspflicht. Die Preisgabe des Bankgeheimnisses macht sie jedoch strafrechtlich nicht verantwortlich. Die strafprozessuale Zeugnispflicht fällt unter den Vorbehalt des Art. 47 Abs. 4 BaG.

E. Anzeigepflicht?

Weiss der Geheimnisträger mit Sicherheit, dass sein Klient Steuern betrügerisch hinterzieht, fragt es sich, ob er allenfalls verpflichtet ist, diesen anzuzeigen. Für den Bürger besteht im allgemeinen keine Anzeigepflicht (325); für den Geheimnisträger muss dies erst recht gelten, ist er doch gar gesetzlich zur Verschwiegenheit verpflichtet. Einzig eine ausdrückliche Gesetzesvorschrift, wie sie bspw. den Arzt für bestimmte ansteckende Krankheiten trifft, könnte eine Anzeigepflicht begründen. Kein Gesetz enthält jedoch eine Anzeigepflicht für Fiskaldelikte.

Hingegen scheint es fraglich, ob es mit dem Berufsethos eines Anwalts vereinbar wäre, einen Klienten bei dessen unred-

324 Böckli SJZ 76 S. 133.

325 Hauser Strafprozessrecht S. 188; Schönle/Kernen S. 173; Blass SJZ 62 S. 341.

lichen Machenschaften noch weiter zu beraten. Ein Anwalt darf sich nicht zu deliktischem Verhalten hingeben, würde er sich doch nicht nur der Begünstigung i.S.v. Art. 305 StGB und allenfalls der Teilnahme an einem Fiskaldelikt schuldig machen, sondern auch ein Disziplinarverfahren und unter Umständen den Entzug der Berufsbewilligung riskieren. Wohl darf er den Klienten für bereits begangenes Unrecht verteidigen - die Institution des Rechtsanwaltes wäre sonst illusorisch -, jedoch sollte er sich für weitere Deliktstaten die Niederlegung des Mandates vorbehalten. An das Berufsgeheimnis bleibt er aber auf jeden Fall gebunden (326).

IV. Teilnahme am Steuerbetrug

Wie ist nun die Lage zu beurteilen, wenn ein Geheimnisträger der Komplizenschaft in einem gegen seinen Klienten laufenden Steuerbetrugsverfahren verdächtigt wird?

Erweist sich die Vermutung als begründet, so ist er wegen Teilnahme (Gehilfenschaft, Anstiftung, Mittäterschaft) an einem Steuerbetrug strafbar. Als Mitangeschuldigter kann er sich nicht auf sein Berufsgeheimnis berufen und die Herausgabe von Akten verweigern. Bestätigt sich der Verdacht jedoch nicht, so ist der Geheimnisträger im Verfahren lediglich Dritter. Er kann das Zeugnis unter Berufung auf das Berufsgeheimnis verweigern. Das Berufsgeheimnis ist in latenter Gefahr, verletzt zu werden, solange die Teilnahme des Geheimnisträgers bloss vermutet, der Verdacht aber nicht erhärtet ist. Diesem Umstand muss Rechnung getragen werden. Ein genereller Verzicht auf die Beschlagnahme von Akten bei einem Anwalt wäre unbefriedigend, ja sogar ungerecht; der Anwalt soll aus der Tatsache des bestehenden Berufsgeheimnisses keinen Profit schlagen können. Andererseits darf nicht schon ein vager Verdacht genügen, das Berufsgeheimnis aufzuheben. Die Bestimmungen zum Schutz des Berufsgeheimnisses

könnten sonst ohne weiteres umgangen und das Berufsgeheimnis damit faktisch aufheben (327).

Eine Lösung scheint darin zu bestehen, dass die Akten beim verdächtigten Geheimnisträger zwar beschlagnahmt werden, gleichzeitig aber auch versiegelt werden müssen. Es obliegt in einem solchen Fall dem Gericht, über die Entsiegelung der für das Strafverfahren relevanten Akten zu entscheiden (328). Für die übrigen Akten bleibt der Geheimnisschutz erhalten.

Die andere Konfliktsituation für den Geheimnisträger besteht darin, dass er dauernd an sein Berufsgeheimnis gebunden bleibt. Er kann grundsätzlich nicht zu seiner Entlastung aussagen. Gerade im Fall, wo ihn kein oder ein verhältnismässig nur geringes Verschulden trifft oder der Vorwurf der Anstiftung oder der Gehilfenschaft gar unbegründet ist, kann ihm ein weiteres Stillschweigen nicht zugemutet werden. Die Offenbarung lässt sich jedoch durch Einwilligung der vorgesetzten Behörde (Art. 321 Ziff. 2 StGB) oder durch Anrufung der Notstandsbestimmungen (Art. 34 StGB) rechtfertigen (329).

Im Extremfall könnte also die Steuerbehörde die Aufhebung des Berufsgeheimnisses erzwingen, indem sie den Anwalt durch einen exzessiven Schuldvorwurf ins Verfahren einbezieht. Böckli (330) schlägt deshalb vor, analog der deutschen Lösung (§ 411 AO) dem Strafverfahren ein standesrechtliches Verfahren vorgehen zu lassen, in welchem festgestellt würde, inwiefern die Anschuldigungen gegen den Anwalt begründet sind. Ob gerade die Aufsichtsbehörde über die Rechtsanwälte in einer solchen Situation die geeignete Instanz ist, einen neutralen, sachgerech-

327 Böckli SJZ 76 S. 128.

328 Von Rechenberg S. 22; Rasch S. 123. Böckli SJZ 76 S. 134, schlägt eine Triage vor, wie sie das deutsche Recht kennt: ein unabhängiger, von Steuerbehörde und Aufsichtsbehörde gemeinsam bestimmter Sachverständiger soll die mit dem Verfahren offensichtlich nicht zusammenhängenden Urkunden aussondern.

329 Böckli SJZ 76 S. 134; vgl. vorn § 7 I.C.1.

330 Böckli SJZ 76 S. 134.

ten Entscheid zu fällen, mag jedoch bezweifelt werden (331).

Sobald sich der Verdacht jedoch erhärtet, eine strafbare Teilnahme des Zeugnisverweigerungsberechtigten liege vor - auch in Form der Begünstigung oder der Hehlerei - kann dem Berufsgeheimnis keine Sonderstellung mehr eingeräumt werden (332). Die Akten dürfen beschlagnahmt werden.

V. Kriminalisierung der Steuerhinterziehung?

Zur härteren Anpackung von Steuerdefraudanten wurde schon von verschiedenen Seiten gefordert, auch die Verfolgung der Steuerhinterziehung sei den ordentlichen Strafbehörden zu übertragen (333). Hauptanliegen der Befürworter einer Kriminalisierung scheint in der Auskunftspflichtung der Banken zu liegen. Eine solche ist einerseits durch die Anwendbarkeit des Strafprozessrechts auf das Hinterziehungsverfahren herbeizuführen, anderseits durch die Statuierung einer ausdrücklichen Auskunftsnorm i.S.v. Art. 47 Abs. 4 BaG.

A. Direkte Auskunftspflicht

Eine direkte Auskunftspflicht der Banken in Form eines Meldeverfahrens muss aus verschiedenen, steuerlichen wie wirtschaftlichen Gründen abgelehnt werden:

Das gesetzlich geschützte, vom Volk als Gesetzgeber daher gewollte Bankgeheimnis würde illusorisch gemacht. Es hätte faktisch nur noch gegenüber privaten Drittpersonen, jedoch nicht mehr gegenüber dem Staate Bestand. Im Steuerverfahren gilt aber auch der Grundsatz, dass sich die Behörde immer zuerst an den

331 Vgl. vorn zum neutralen Experten § 3 II.D.3.

332 Rasch S. 122.

333 Z.B. die im Kantonsrat Zürich eingereichte Motion Heini Bloch vom 1.10.1979: "Die verschuldete Nicht- oder Falschdeklaration von Positionen, die für die Einschätzung massgebend sind (Steuerhinterziehung), wird durch den Strafrichter mit Gefängnis bis zu 3 Jahren oder mit Busse bestraft. Das Nach- und Strafsteuerverfahren wird beibehalten. In besonders leichten Fällen, namentlich wenn die Nachsteuer den Betrag von Fr. 1000.- nicht übersteigt, kann auf das strafrechtliche Verfahren verzichtet werden."

Pflichtigen zu halten habe. Nur in Ausnahmefällen soll ein Dritter dafür angegangen werden dürfen. Die allgemeine Auskunftspflicht der Banken würde jedoch gerade diese Ausnahme zur Regel machen.

Die Verpflichtung der Banken zu einem automatischen Meldeverfahren bedeutete sowohl auf seiten der Bank als auch insbesondere auf seiten des Staates einen nicht zu bewältigenden administrativen Aufwand, dem geldmässig wohl ein nur geringer Ertrag entgegenstehen würde. Es bedürfte eines enormen Ausbaus des staatlichen Kontrollapparates. Dennoch erschiene eine sichere Erfassung aller steuerbaren Vorfälle ungewiss: wie sind schon Sparhefte, die nur den Namen, jedoch weder Adresse (oder eine falsche) noch Geburtsdatum enthalten, mit dem tatsächlich Berechtigten zu identifizieren, wenn dieser vielleicht in einem anderen Kanton oder gar ausserhalb der Schweiz wohnt?

Die Effizienz eines solchen Meldewesens ist aber auch deshalb fraglich, weil ein potentieller Hinterzieher sein Schwarzgeld anderswo, in einem Kanton oder Land ohne solche Auskunftspflicht der Bank, zu deponieren wüsste. Als direkte Folge davon würden die Bankgeschäfte abnehmen, die Banken weniger versteuern. Das Gemeinwesen erlitte einen doppelten Ausfall: zu den hinterzogenen Geldern käme der entsprechende Steuerausfall bei den Banken hinzu.

B. Verrechnungssteuer

Eine zweckmässige Alternative der direkten Auskunftspflicht der Banken bietet die Verrechnungssteuer. Mit einem Satz von zur Zeit 35% ist sie eine echte Antidefraudationssteuer (334) gegenüber Inländern; für den Ausländer bedeutet sie eine spürbare Steuerbelastung. Der weltweit am höchsten liegende Verrechnungssteuersatz macht die Hinterziehung von Vermögen und Vermögenserträgen uninteressant.

334 Lusser S. 195.

Die Verrechnungssteuer ist aber auch ihrer Einfachheit wegen jedem Meldewesen weit überlegen. Die Bank nimmt den Steuereinzug direkt vor, indem von den Vermögens- und Kapitalerträgen die Steuer gleich abgezogen wird. Eine Rückforderung dieses Steuerbetrages ist für den Eigentümer zwar möglich, jedoch nur, wenn er die entsprechenden Vermögenswerte und Erträge in seiner Steuererklärung deklariert hat.

Die Flucht in quellensteuerfreie Auslandsanleihen und damit die potentielle Möglichkeit, ohne Quellensteuerabzug Gelder zu hinterziehen, kann damit allerdings nicht verhindert werden.

C. Kriminalisierung

Die Kriminalisierung der Steuerhinterziehung, damit die Uebertragung der Strafverfolgung auf die ordentlichen Strafverfolgungsbehörden und die Anwendbarkeit der entsprechenden Strafprozessordnung als massgebendes Verfahrensrecht, bewirkt gleich wie im Verfahren wegen Steuerbetrug die Aufhebung des Bankgeheimnisses, resp. die Pflicht der Bank zur Auskunft und Aktenedition.

Die Zuständigkeit der Bezirksanwaltschaft zur Untersuchung wirft hier gegenüber der Verfolgung des Steuerbetruges im Grundsatz die gleichen, im Ausmass jedoch noch verstärkte Probleme auf. Die richtige Handhabung des Steuerstrafrechts setzt die Beherrschung des Steuerrechts und das Vertrautsein mit den einzelnen Steuern eigentümlichen Gefährdungsmomenten voraus.

So wünschbar unter dem Gesichtspunkt der Generalprävention die strafrechtliche Verfolgung wäre, kann sie wegen der mangelnden fachlichen Kompetenz - die Bezirksanwälte sind wohl strafrechtlich spezialisiert, jedoch keine Steuerexperten - nicht den ordentlichen Strafbehörden überlassen werden (335). Hinzu kommt die zeitliche Ueberbelastung. Sind es im Kanton Zürich pro Jahr ca. 30 Steuerbetrugsfälle, gibt es bei den Hinterziehungen 300 bis 400. Der Arbeitsanfall wäre von den Untersuchungs-

335 Zuppinger ASA 44 S. 91, 142; ders. Festschrift Nef S. 329f.

behörden kaum zu bewältigen, die Akten würden liegenbleiben, die Strafverfolgung sich ungebührnd in die Länge ziehen.

Diesen Schwierigkeiten wäre abzuhelpen, indem mehr und speziell ausgebildete Leute bei den Strafuntersuchungsbehörden eingesetzt würden. Die andere Möglichkeit bestünde in der Uebertragung der strafprozessrechtlichen Ermittlungskompetenzen auf die Steuerbehörden. Die eine wie die andere Lösung scheint weniger vom Fiskalischen, denn vom Politischen her Probleme aufzuerlegen. Sie sind wohl beide im Moment nicht realisierbar.

Die Kriminalisierung scheint zur Bekämpfung der Hinterziehung nicht unbedingt das geeignete Mittel zu sein. Gegenüber dem durch Urkundenfälschung qualifizierten Steuerbetrug wiegt die einfache Hinterziehung weniger schwer. Zwar ist sie genauso verpönt und muss ebenso entschieden bekämpft werden wie der Steuerbetrug, doch scheint sich dafür der administrative Mehraufwand und die grosse Belastung des interkantonalen Meldewesens durch den Ertrag nicht zu rechtfertigen.

Eine wirksame Handhabe im Kampf gegen die Steuerhinterziehung böte die Kriminalisierung erst mit einer einheitlichen Regelung in Bund und Kantonen. Ein einzelner Kanton stünde mit der entsprechenden Aenderung seiner Gesetzgebung auf verlorenem Boden. Für den Steuerpflichtigen wäre es ein Leichtes, seine Gelder zu verschieben und sie dem Fiskus des betreffenden Kantons zu entziehen (336).

Gleich wie die direkte Auskunftspflicht birgt auch die Kriminalisierung die Gefahr der Untergrabung des Bankgeheimnisses in sich. Da im Grunde genommen der kleinste Verdacht auf Hinterziehung genügen kann, die Steuerbehörden zu veranlassen, bei den Banken Nachforschungen zu betreiben, würde das Bankgeheimnis damit faktisch aufgehoben. Als Folge davon befürchtet man die Verschiebung erheblicher Geldbeträge ins Ausland (oder in einen anderen Kanton mit vorteilhafterer Gesetzgebung) und damit ein starker Rückgang der Bankgeschäfte und eine entschei-

dende Minderung der Steuergelder von Banken - die Banken sind die besten Steuerzahler - sowie eine bedeutende Schwächung der Finanzen des Gemeinwesens. Die dank der Zeugnispflicht der Banken aufgedeckten hinterzogenen Gelder vermöchten die verlorengegangenen Bankensteuern jedenfalls nicht annähernd auszugleichen (337).

Schliesslich ist auch hier festzuhalten, dass die Banken selbst von sich aus eine effiziente Bremswirkung gegenüber illegalen Steuermanipulationen ihrer Kunden ausüben. In ihrem Bestreben zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität und der Wahrung des guten Rufes des Finanzplatzes Schweiz setzen sie alle Mittel ein, um die Entgegennahme schmutziger Gelder zu verhindern und die Kapitalflucht nicht zu unterstützen (338).

Die entschiedene Bekämpfung auch der Steuerhinterziehung muss als selbstverständlich betrachtet werden. Nur so ist die Durchsetzung der Steuerordnung, die gerechte und gleichmässige Besteuerung eines jeden Steuerpflichtigen sichergestellt. Aus den vorgenannten Gründen scheint die Kriminalisierung der Hinterziehung zumindest vorläufig nicht der geeignete Weg hiezu zu sein. Tendenzen in der Steuergesetzgebung zeigen auf eine allgemeine Verschärfung der Strafvorschriften hin: Verlängerung der Nachsteuerperiode auf 10 Jahre (339) und Hebung des Strafrahmens.

337 Vgl. auch Lusser S. 196f.

338 Vgl. die Vereinbarung über die Sorgfaltspflicht bei der Entgegennahme von Geldern und die Handhabung des Bankgeheimnisses zwischen der Schweizerischen Nationalbank und der Schweizerischen Bankiervereinigung, Basel, vom 9.12.1977.

Vgl. auch Aubert ASA 46 S. 287.

339 Vgl. Art. 53 Abs. 2 RGE.

3. Abschnitt

§ 9 Strafverfahren bei den übrigen Bundessteuern

Sämtliche Widerhandlungen gegen Bundessteuergesetze - mit Ausnahme der Wehrsteuer und des Militärpflichtersatzes - werden einheitlich nach dem Verwaltungsstrafrechtsgesetz des Bundes (VStrR) geahndet (340). Das VStrR ist unabhängig davon anwendbar, ob der Straftatbestand im Fiskalgesetz selbst oder im VStrR umschrieben wird. Sowohl die einfache Steuerwiderhandlung wie der qualifizierte Steuer- und Abgabebetrug werden im gleichen Verfahren verfolgt. Im Unterschied zu den direkten Steuern gestalten sich die Mitwirkungsrechte und -pflichten des Angeschuldigten und des Dritten im Hinterziehungs- und Betrugsverfahren einheitlich (341).

Wiederum im Gegensatz zu den direkten Steuern wird die Verfolgung von Steuerbetrug nicht der ordentlichen Strafbehörde übertragen, sondern Strafverfolgungsbehörde bei den übrigen Bundessteuern ist in jedem Fall die EStV. Als Fiskalbehörde wendet sie die Bestimmungen des VStG und des StStG, etc. an, als Strafverfolgungsbehörde (Art. 67 Abs. 1 VStG resp. 50 Abs. 1 StStG i.V.m. 20 Abs. 1 VStrR) mit ausschliesslicher Untersuchungskompetenz das Strafprozessrecht des VStrR (342).

I. Geheimnisträger als Angeschuldigter

Für die Strafuntersuchung massgebend sind die Art. 37ff. VStrR. Der angeschuldigte Steuerpflichtige ist nicht mehr wie bei der Veranlagung unter Strafandrohung (Art. 62 VStG, 46 StStG) auskunftspflichtig (Art. 39 VStG, 35 StStG), sondern kann

340 Art. 67 Abs. 1 VStG, 50 StStG, 41 WUSTB verweisen für das anwendbare Strafverfahren ausdrücklich auf die Art. 279-320 BStPO, welche durch das VStrR ersetzt worden sind.

341 Pfund ASA 47 S. 230f.; vgl. auch vorn 2. Kapitel, 1. Abschn.

342 Pfund ASA 47 S. 237.

und darf jede Aussage verweigern (Art. 39 Abs. 4 VStrR) (343). Er kann nicht dazu verhalten werden, Unterlagen beizubringen, mit denen er sich selbst eines Steuerdeliktes überführen müsste.

Einer Durchsuchung und Beschlagnahme von Akten kann sich der Angeschuldigte hingegen nicht widersetzen, auch der ans Berufsgeheimnis gebundene Bankier nicht (344). Die Bank hat als Angeschuldigte keinen Anspruch auf eine Sonderbehandlung. Sie darf sich nicht auf das Bankgeheimnis berufen, um vornehmlich eigene Interessen zu verfolgen und sich damit der Strafverfolgung zu entziehen; das öffentliche Interesse geht vor (345). Immerhin bestimmt Art. 50 Abs. 1 VStrR, dass die Durchsuchung von Akten mit grösster Schonung der Privatgeheimnisse zu geschehen habe. Das muss auch für das Bankgeheimnis gelten.

II. Geheimnisträger als Dritter

A. Auskunftspflicht und Zeugnisverweigerungsrecht

Ist es für die Abklärung des Sachverhalts notwendig, können Dritte als Zeugen einvernommen werden (Art. 41 Abs. 1 VStrR). Zeugnispflicht und Zeugnisverweigerungsrecht bestimmen sich nach der BStPO (Art. 42 Abs. 2 VStrR). Diese sieht in Art. 77 zwar die Befreiung von Arzt und Anwalt vor, nicht aber der Bank.

Die Bank kann deshalb im Verwaltungsstrafverfahren gegen einen Klienten weder das Zeugnis verweigern (Art. 41 Abs. 1 VStrR i.V.m. 77 BStPO) noch der Durchsuchung von Akten das Bankgeheimnis entgegenhalten (346). Art. 50 Abs. 2 VStrR schreibt auch hier u.a. lediglich die Wahrung von Anwalts- und Arztgeheimnis vor.

343 Pfund ASA 47 S. 237.

344 Anwalt und Arzt können hier ausser acht gelassen werden, da sie als Steuerpflichtige - mangels berufsspezifischer Tätigkeit - für Verrechnungssteuer und Stempelabgabe ohnehin nicht ihr Berufsgeheimnis geltend machen könnten.

345 Rasch S. 122; ZBl 70 S. 348.

346 Aubert/Kernen/Schönle S. 149f.; Dagon SJZ 69 S. 1, 2; Höhn Bankgeheimnis S. 48; Lüscher S. 33; Jann S. 56/57; Perrin SJZ 45 S. 146; BGE 104 IV 130 E.3.a. = Pra 67 Nr. 171 S. 442 E.3.a.; ZBl 70 S. 347. Vgl. auch vorn § 8 III.B.

Das Bankgeheimnis findet keine namentliche Erwähnung. Die Bank hat einzig Anrecht auf die bestmögliche Schonung ihres Bankgeheimnisses (Art. 50 Abs. 1 VStrR: allgemeines Gebot gegenüber Privatgeheimnissen).

Den übrigen Geheimnisträgern, namentlich Arzt und Anwalt, steht - soweit unter das Berufsgeheimnis fallende Tatsachen betroffen sind - ein Zeugnisverweigerungsrecht zu. Sie können sich gegen Zwangsmassnahmen der Untersuchungsbehörden, gegen Durchsuchungen und Aktenbeschlagnahme erfolgreich zur Wehr setzen.

B. Art. 40 Abs. 5 VStG rsp. 37 Abs. 5 StStG leges speciales zu Art. 50 VStrR?

Grundsätzlich kann sich die Bank als Dritte auch im Verwaltungsstrafverfahren nicht auf ihr Bankgeheimnis berufen. Wie ist nun der ausdrückliche Vorbehalt zugunsten des Bankgeheimnisses im VStG und StStG zu werten? Art. 40 Abs. 5 letzter Satz VStG (37 Abs. 5 StStG) schreibt den Steuerbehörden wörtlich vor, bei der Ueberprüfung einer Bank das Bankgeheimnis zu wahren (347).

Wäre die Bestimmung des VStG (StStG) als *lex specialis* zu Art. 50 VStrR zu qualifizieren, würde das Bankgeheimnis den vom VStrR geschützten Berufsgeheimnissen gleichgestellt und ebenfalls zur Zeugnisverweigerung berechtigen. Schon aus der Stellung der betr. Artikel im Gesetz kann dies jedoch nicht zutreffen. Während Art. 40 Abs. 5 VStG den Steuerbehörden im Ueberprüfungsverfahren und nur dort die Stillschweigung gebietet, gehört Art. 50 VStrR dem Strafprozessrecht des VStrR an. Im Steuerstrafverfahren, das zwar von der gleichen Behörde wie das Veranlagungsverfahren durchgeführt wird, kommen einzig die Verfahrensbestimmungen des VStrR zur Anwendung (Art. 67 VStG) (348). Es bleibt deshalb auch bei Delikten gegen das VStG und das StStG kein Raum für das Bankgeheimnis.

347 Vgl. vorn § 4 II.B.2.

348 BGE 104 IV 130 = Pra 67 Nr. 171 S. 442 E.3.a.; Pfund ASA 47 S. 237.

C. Aktenbeschlagnahme und Durchsuchung

Die Tatsache, dass im Verwaltungsstrafverfahren kein Raum für das Bankgeheimnis bleibt, bedeutet jedoch auch nicht, dass die Steuerbehörden eine eigentliche "Suchaktion" bei den Banken unternehmen dürften. Das Gebot der Wahrung des Bankgeheimnisses ausserhalb des Strafprozesses und insbesondere im Ueberprüfungsverfahren von Verrechnungssteuer und Stempelabgaben darf von den Behörden nicht dadurch umgangen werden, dass grundlos ein Strafverfahren eröffnet würde, bei welchem die Bank dann tatsächlich auskunftspflichtig wird. Die Zulässigkeit einer Bankdurchsuchung hängt deshalb von verschiedenen Voraussetzungen ab. Das Bundesgericht hat diese in einem neulich ergangenen Entscheid umschrieben (349):

Die Durchsuchung muss aufgrund bestimmter sachlicher Verdachtsgründe notwendig erscheinen. Sie muss verhältnismässig sein (so ausdrücklich Art. 45 Abs. 1 VStrR). Der Gegenstand der Durchsuchung soll hinreichend genau bestimmt sein. Sie darf nicht durch Tatsachen oder Umstände begründet werden, die anlässlich eines Ueberprüfungsverfahrens bei der Bank (Bankgeheimnis!) entdeckt wurden, wenn diese nicht selbst ins Strafverfahren verwickelt ist.

Diese letzte vom BGr geforderte Bedingung bedeutet jedoch auch wieder nicht, dass das Bankgeheimnis im Ueberprüfungsverfahren derart geschützt wäre, dass in der Folge die Einleitung eines Strafverfahrens ausgeschlossen würde. Die Kontrolle dient ja gerade dazu, allfällige Unregelmässigkeiten aufzudecken, zu berichtigen und allenfalls strafrechtlich zu ahnden (Art. 40 Abs. 3, 4 VStG) (350). Besteht begründeter Verdacht auf ein Steuerdelikt, kann die Steuerbehörde eine vorsorgliche Beschlagnahme von Papieren sowohl bei der Bank wie beim Klienten (Art. 19 Abs. 3 und 4 a.E. VStrR) erwirken.

349 BGE 104 IV 131 = Pra 67 Nr. 171 S. 443 E.3.b.

350 Pfund ASA 47 S. 240.

Aus dem Gesagten geht hervor, dass die Bank immer dann zum Zeugnis und zur Herausgabe von Akten herangezogen werden kann, wenn sich bei der Ueberprüfung im Rahmen von Art. 40 Abs. 5 VStG begründete Hinweise darauf ergeben, dass ein Klient gegen das Gesetz verstossen hat. Ist das Strafverfahren nicht gestützt auf die Kontrolle bei der Bank eröffnet worden, so kann bei dieser insofern eine Durchsuchung angeordnet werden, als begründete Hinweise in Art, Umfang und Gegenstand auf Vorhandensein bestimmter Unterlagen bei der Bank bestehen. Bei der Bankdurchsuchung entdeckte Tatsachen, die einen nicht ins Strafverfahren einbezogenen Dritten belasten, dürfen hingegen für keinerlei Zwecke verwendet werden (351).

351 BGE 104 IV 133 = Pra 67 Nr. 171 S. 444 E.3.c.bb.

4. Teil: DAS STEUERGEHEIMNIS (1)

1. Kapitel Einleitung

§ 10 Begriffe

I. Begriff des Steuergeheimnisses (2)

Der Begriff des Steuergeheimnisses findet sich in den Gesetzen zwar nirgends definiert (3), kann aber wie folgt umschrieben werden: Steuergeheimnis ist jede einer mit steuerlichen Aufgaben betrauten Person in Ausübung ihrer hoheitlichen Tätigkeit anvertrauten oder ihr sonstwie zur Kenntnis gelangten persönlichen Tatsache eines Steuerpflichtigen, die Steuerakten sowie die Verhandlungen innerhalb der Steuerbehörden (4).

Der im Steuerrecht geltende Grundsatz der rechtsgleichen und gesetzmässigen Besteuerung eines jeden nach Massgabe seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfordert vom Steuerpflichtigen eine weitgehende Mitwirkung. Die Offenbarung seiner persönlichen und finanziellen Verhältnisse bedeutet jedoch gleichzeitig die Preisgabe seiner Geheimsphäre. Das Steuergeheimnis ist deshalb notwendiges Korrelat der steuerlichen Offenbarungspflicht (5). Der Steuerpflichtige hat Anspruch darauf, dass die von ihm erbrachten Informationen grundsätzlich nur zu seiner Steuerveranlagung verwendet werden und weder an private Drit-

-
- 1 Der vierte Teil ist der Behandlung des Steuergeheimnisses gewidmet. In vielen Aspekten stimmen die theoretischen Ueberlegungen und die Begriffsumschreibungen mit denjenigen des Berufsgeheimnisses überein. Ein Vergleich zwischen den verschiedenen Aspekten mag von Interesse sein. Es wird deshalb auf die jeweiligen Ausführungen beim Berufsgeheimnis verwiesen werden.
 - 2 Vgl. vorn § 2 I.
 - 3 Im Gegensatz etwa zu Deutschland: § 22 Abgabenordnung (AO).
 - 4 Oberson II S. 591; Stör ZBl 48 S. 237; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 82 N 2.
 - 5 Bosshardt S. 225; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 82 N 2.

te noch an andere Amtspersonen weitergegeben werden (6).

Das Steuergeheimnis will einerseits die Durchführung eines ordnungsgemässen Steuerverfahrens sicherstellen - der Steuerpflichtige wird nur dann bereit sein, seinen Offenbarungspflichten vollständig nachzukommen, wenn er um die Verschwiegenheit der Steuerbehörden weiss -, andererseits soll es dem Pflichtigen Schutz vor missbräuchlicher Verwendung der von ihm preisgegebenen persönlichen Tatsachen bieten und ihn vor einer ungerechtfertigten Verletzung in seiner Geheimsphäre bewahren (7). Gleich wie das Berufsgeheimnis dem Patient, Anwaltsklient oder Bankkunden, garantiert das Steuergeheimnis dem Steuerpflichtigen seine persönliche Integrität. Es ist Basis des für eine vollständige, gerechte und gleichmässige Besteuerung aller Bürger notwendigen Vertrauensverhältnisses zum Staat.

II. Rechtsgrundlagen (8)

Das Steuergeheimnis gilt für sämtliche Steuerbehörden des Bundes, der Kantone und der Gemeinden. Es ist Ausfluss des verfassungsmässigen Anspruches jedes Bürgers auf Wahrung seiner persönlichen Integrität (9), des Persönlichkeitsschutzes i.S.v. Art. 28 ZGB und des besonderen Abhängigkeitsverhältnisses zwischen Staat und Bürger, welches letzteren verpflichtet, seine persönlichen Verhältnisse zu offenbaren. Es ist in allen Steuergesetzen des Bundes und der Kantone in unterschiedlicher Formulierung ausdrücklich statuiert (10). Es gebietet den Steuerbehörden, über die ihnen anvertrauten und im Steuerverfahren bekanntgewordenen Verhältnisse der Pflichtigen zu schweigen (11).

6 Flubacher S. 181.

7 Giesker S. 92.

8 Vgl. vorn § 2 II.

9 Vgl. vorn § 1 III.; BGE 89 I 92.

10 Z.B. Art. 71 WStB, 37 VStG, 33 StStG, § 82 ZH-StG, Art. 39 Abs. 1 RGE.

11 Flubacher S. 183.

Eine solche Geheimhaltungspflicht besteht im Verwaltungsrecht nun ganz allgemein (12). Einer besonderen Statuierung des Steuergeheimnisses hätte es denn im Grunde genommen gar nicht bedurft, haben doch die allgemeinen Bestimmungen des Beamtenrechts überall da Geltung, wo die einzelnen Verwaltungsgesetze keine Spezialregelung vorsehen (13). Dem Steuergeheimnis kommt insofern aber selbständige Bedeutung zu, als es in seiner Tragweite über das allgemeine Amtsgeheimnis hinausreicht. Während das Amtsgeheimnis primär öffentliche Interessen schützt, sind es beim Steuergeheimnis vor allem die privaten. Die ungerechtfertigte Bekanntgabe einer Dienstanweisung durch einen Steuerbeamten bspw. tangiert die Geheimsphäre des Steuerpflichtigen nicht, wohl aber verletzt sie das Amtsgeheimnis (14). Der Unterschied kommt im Umfang der gegenseitigen Amtshilfepflicht unter Verwaltungsbehörden zum Ausdruck. Das Amtsgeheimnis hat dieser i. d.R. zu weichen, das Steuergeheimnis dagegen nur ausnahmsweise. Im Zivil- und Strafprozess sind die Steuerbeamten nicht zeugnispflichtig (15). Das Steuergeheimnis ist *lex specialis* zum Amtsgeheimnis (16).

Die Schweigepflicht ergibt sich schliesslich auch aus dem Strafrecht (Art. 320 StGB), welches die Verletzung des Amtsgeheimnisses und damit auch des Steuergeheimnisses unter Strafe stellt. Das Bestehen einer Schweigepflicht ist stillschweigende Voraussetzung dieser Norm. Die Verletzung des Amtsgeheimnisses ist ein Vergehen i.S.v. Art. 9 Abs. 2 StGB und wird von Amtes wegen verfolgt (17).

-
- 12 Z.B. Art. 27 Abs. 1 Eidg. Beamtengesetz (BtG), § 11 Abs. 1 VO des Regierungsrates Zürich über die Amtsstellung und Besoldung der Beamten und Angestellten der Verwaltung und der Rechtspflege vom 15. März 1948.
 - 13 Z.B. Art. 71 Abs. 2 WStB, welcher für die Sanktion der Geheimnisverletzung auf die Bestimmungen des BtG verweist. Vgl. Blumenstein System S. 341.
 - 14 Flubacher S. 179.
 - 15 Sichtermann S. 283.
 - 16 Flubacher S. 182; Zuppinger ASA 50 S. 20.
 - 17 Vgl. hinten § 18 II.

III. Zweck des Steuergeheimnisses

A. Persönlichkeitsschutz (18)

Das Steuergeheimnis dient v.a. dem Schutz der privaten Heimosphäre des Steuerpflichtigen. Es liegt im Anspruch jeder natürlichen oder juristischen Person auf Unversehrtheit in ihren privaten, beruflichen und wirtschaftlichen Verhältnissen begründet (19).

Die steuerliche Verpflichtung, den Behörden umfassend über seine vermögensrechtlichen Verhältnisse Aufschluss zu erteilen, bedeutet für den Steuerpflichtigen einen Einbruch in die gesetzlich geschützte Privatsphäre. Würde dieser Offenbarungspflicht nicht die Schweigepflicht der Steuerbehörden gegenüberstehen, müsste der Steuerpflichtige völlig schutzlos bleiben. Bislang hat es auch keinen speziellen Datenschutz gegeben, welcher den Bürger vor unzulässiger Informationstätigkeit der Behörden geschützt hätte (20).

Nicht nur würde der Betroffene durch das allgemeine Bekanntwerden der vertraulichen Informationen in seinen persönlichen

18 Vgl. vorn § 2 III.

19 Giesker S. 7; Grossmann S. 13; Stör ZBl 48 S. 236; Schreiber S. 62; Reimann/Zuppinger/Schärer § 82 N 1.

20 Bestrebungen zu einem Datenschutzgesetz sind jedoch im Gang. Schon 1982 soll den eidg. Räten ein entsprechender Gesetzesentwurf zugeführt werden. Vgl. Schweizer, Datenschutz und Datensicherung 3/80 S. 153ff.

Für die Bundesverwaltungsbehörden gelten bereits seit 1. Juli 1981 vom Bundesrat erlassene Richtlinien für die Bearbeitung von Personendaten in der Bundesverwaltung (vom 16. März 1981). Sie sollen den Persönlichkeitsschutz schon heute gewährleisten. Als blosse Uebergangsregelung sind den Richtlinien jedoch relativ enge Grenzen gesetzt: rechtswidriges Verhalten wird weder eigentlich sanktioniert noch verleiht es dem Betroffenen irgendwelche Rechtsansprüche. Dennoch vermag es dank seiner Flexibilität und den nun zu machenden Erfahrungen über die Praktikabilität der Bestimmungen den Datenschutz zu fördern und die Einführung eines entsprechenden BG vorzubereiten. Vgl. auch Mario M. Pedrazzini, Die bundesrätlichen Richtlinien zum Datenschutz, NZZ Nr. 143, 24.6.81 und Nr. 148, 30.6.81. Ebenso NZZ Nr. 69, 24.3.81. Vgl. auch hinten § 13 IV.A.3.

Verhältnissen verletzt, sondern könnte unter Umständen auch einen Vermögensschaden erleiden; zugänglich würden zudem all-fällige Berufs-, Geschäfts- und Fabrikationsgeheimnisse. Die weitgehende Befugnis der Steuerbehörde ruft auf der anderen Seite nach einer stärkeren Sicherung des Steuerpflichtigen. Es muss ihm Gewähr geboten werden, dass seine Angaben zu keinen anderen als zu steuerlichen Zwecken verwendet werden. Der umfassenden Offenbarungspflicht des Steuerpflichtigen muss deshalb eine ebenso weitreichende Schweigepflicht der Steuerbehörden aller Stufen und ein Verbot, Dritten Einsicht in die Steuerakten zu gewähren, gegenübergestellt werden (21). Das Steuergeheimnis als qualifiziertes Amtsgeheimnis ist streng zu hüten, umso mehr als der Steuerpflichtige nicht freiwillig Einblick in seine Verhältnisse gewährt. Nur ein eindeutig höher zu wertendes Interesse kann und darf dessen Durchbrechung rechtfertigen (22). Die Steuerbehörden haben zu schweigen, wenn ihnen nicht ausnahmsweise zu reden gestattet ist.

Vom Steuergeheimnis gedeckt werden aber auch die Teilnehmer an Steuerverhandlungen (z.B. die Steuererlassbehörde, die Kommission für Grundsteuern, die Rekurskommission). Die Schweigepflicht bewahrt sie vor Indiskretionen anderer Teilnehmer, vor wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Nachteilen.

B. Oeffentliche Interessen

Das Steuergeheimnis dient aber nicht nur dem Persönlichkeitschutz des Steuerpflichtigen, sondern ebenso sehr der Sicherung eines gerechten und gleichmässigen Steuerverfahrens (23); es liegt deshalb auch im Interesse aller Steuerpflichtigen an der steuerlichen Gleichbehandlung.

Der Grundsatz der Erfassung jedes Steuerpflichtigen nach Massgabe seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit lässt sich

21 Stör ZBl 48 S. 237; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 82 N 2.

22 Zuppinger ASA 50 S. 20.

23 Mattern S. 56.

nur durchsetzen, wenn den Steuerbehörden die gesamten steuerlich massgebenden Verhältnisse eines Pflichtigen bekannt sind. Das Steuergeheimnis stellt dafür den Grundstein dar; der Staat wird zum "confident nécessaire" des Bürgers; dieser hat keinerlei Nachteile durch Missbrauch und unerlaubte Offenlegung seiner persönlichen Verhältnisse zu befürchten. Es ist Voraussetzung dafür, dass der Bürger seinen steuerlichen Mitwirkungspflichten überhaupt nachkommt (24).

Dass gerade auch der Staat ein grundlegendes Interesse an der strikten Wahrung des Steuergeheimnisses hat, zeigt sich darin, dass er faktisch auf die Mitwirkung der Pflichtigen angewiesen ist. Wird dieselbe nämlich verweigert, so muss sich die Steuerbehörde selber auf mühselige Art und Weise die notwendigen Angaben verschaffen. Im Gegensatz etwa zum Berufsgeheimnis hat der geheimnispflichtige Staat und nicht der geheimnisberechtigter Bürger die unmittelbaren (nachteiligen) Folgen der Nichtmitwirkung zu tragen (25). Das Steuergeheimnis bewahrt den Staat davor, dass die Erfüllung der Mitwirkungspflicht durch steuerfremde Motive gefährdet wird.

Die Verschwiegenheit über amtlich erfahrene Tatsachen gehört zu den elementaren Dienstpflichten eines Beamten (26). Der Staat hat ein eminentes Interesse am ungestörten Gang der Verwaltung, der öffentlichen Ordnung und Sicherheit, an der Wahrung seines Ansehens (27). Getreue Amtspflichterfüllung und strikte Wahrung der Schweigepflicht sind unerlässliche Voraussetzungen hiezu (28). Das Steuergeheimnis schützt deshalb nicht zuletzt auch die staatliche Geheimsphäre (29).

24 Masshardt S. 355; Stör ZBl 48 S. 237.

25 Koch-Wolter S. 9.

26 Imboden/Rhinow S. 1092.

27 Schreiber S. 62; Stör ZBl 48 S. 236.

28 Grossmann S. 17.

29 Giesker S. 20; Grossmann S. 12; Schreiber S. 62; Stör ZBl 48 S. 236; Reimann/Zuppinger/Scharrer § 82 N 1.

IV. Geheimnisherr (30)

Geheimnisherr ist jene Person, aus deren Geheimsphäre die geschützten Tatsachen stammen. Ihr Wille und Interesse entscheidet darüber, ob und welche Verhältnisse geheimzuhalten sind. Sie verfügt über den Kreis der mitwissenden Personen und über die Entbindung von der Geheimhaltungspflicht.

Geheimnisherr im Steuerverhältnis ist der Steuerpflichtige über alle den Behörden zu seiner Person bekannt gewordenen Tatsachen. Aber auch der freiwillig oder durch gesetzliche Auskunft-, Bescheinigungs- oder Anzeigepflicht am Steuerverhältnis beteiligte Dritte hat Anspruch auf Geheimhaltung seiner Mitteilungen (31). Besondere Bedeutung hat dies für den Denunzianten. Sein Name darf keinesfalls einem Dritten, insbesondere auch nicht dem Steuerpflichtigen gegenüber genannt werden.

Das Steuergeheimnis liegt im Interesse und zum Schutz sowohl des Steuerpflichtigen wie des Staates begründet (32). Geheimnisherr ist deshalb auch der Staat. Der Steuerbeamte wird durch die Ermächtigung des Geheimnisherrn, so auch des Steuerpflichtigen, von der Schweigepflicht gültig befreit. Soweit die Bekanntgabe im öffentlichen Interesse geboten erscheint, vermag ausnahmsweise auch die vorgesetzte Behörde den Steuerbeamten vom Steuergeheimnis zu entbinden (z.B. § 82 Abs. 2 StG) (33).

V. Geheimnisträger (34)

Zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet sind diejenigen Amtspersonen und Behördenmitglieder, die in irgend einer Form am Steuerverfahren beteiligt sind (35). Der Kreis der zur

30 Vgl. vorn § 2 IV.

31 Bosshardt S. 223; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 82 N 1.

32 Vgl. vorn III.

33 Masshardt S. 355; zu den Ausnahmen vgl. hinten § 11 III.

34 Vgl. vorn § 2 V.

35 Bosshardt S. 224; Flubacher S. 184; Grossmann S. 22; Masshardt S. 354; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 82 N 3, 4.

Verschwiegenheit verpflichteten Personen ist weit gezogen: Beamte und Angestellte der Steuerbehörden, Personen, die nur provisorisch ein Amt bekleiden oder angestellt sind, oder die bloss vorübergehend dienstliche Funktionen ausüben. Entscheidend für die Schweigepflicht ist die amtliche Funktion (36), die Erfüllung einer dem Gemeinwesen zukommenden hoheitlichen Aufgabe.

An das Steuergeheimnis gebunden sind die Steuerbehörden und Steuerbeamten aller Stufen in Bund, Kantonen und Gemeinden. Dazu zu zählen sind insbesondere: in der Gemeinde der Steuersekretär, die Mitglieder der Inventarisationsbehörden, die Kommission für Grundsteuern, der Gemeinderat und Gemeindeschreiber, soweit sie mit der Erfüllung von Steuerangelegenheiten betraut sind (37); im Kanton der Steuerkommissär, die Mitglieder der Steuerkommission, der Rekurskommission, des Verwaltungsgerichts und die Beamten der Finanzdirektion, soweit Steuersachen zur Diskussion stehen (38); im Bund Beamte und Angestellte der Wehr- und der übrigen Bundessteuerbehörden in Bund und Kantonen (39).

Kanzlei- und Schreibpersonal, welches ordentlicherweise mit den Steuerakten zu tun hat, ist ebenfalls ans Steuergeheimnis gebunden; hingegen trifft dies nicht auch für Putzfrauen und übrige Hilfskräfte zu, welche nur zufällig Kenntnis von den Verhältnissen eines Steuerpflichtigen erhalten haben.

Zu den Geheimnisträgern zu zählen sind ferner die Mitglieder, Beamten und Angestellten von Gerichts- und Verwaltungsbehörden, denen der Zugang zu den Steuerakten ermöglicht oder Auskünfte daraus erteilt worden sind (40). Aber auch Privatpersonen, die als amtlich bestellte Sachverständige beigezogen werden, sind ans Steuergeheimnis gebunden, soweit sie dadurch Einblick in die Verhältnisse des Pflichtigen erhalten haben (41).

36 BGE 76 IV 151, 71 IV 143f., 70 IV 219; Stratenwerth II S. 339.

37 Reimann/Zuppinger/Schärner § 82 N 3.

38 Reimann/Zuppinger/Schärner § 82 N 3.

39 Masshardt S. 354f.; Känzig Art. 71 N 1.

40 Vgl. hinten § 14; Flubacher S. 184.

41 Masshardt S. 355 N 4; Reimann/Zuppinger/Schärner § 82 N 4; Rivier S. 303.

In keiner Weise ans Steuergeheimnis gebunden ist jedoch der Steuerpflichtige selbst, der jederzeit und gegenüber jedermann sich über seine steuerlich massgebenden Verhältnisse äussern kann, selbst wenn dadurch staatliche Interessen tangiert würden. Aber auch dem Staat steht es frei, die Bevölkerung über den Gang der Geschäfte innerhalb der Verwaltung oder über eine bevorstehende Revision des Steuergesetzes oder Aehnliches zu orientieren, solange dadurch nicht die Verhältnisse eines Steuerpflichtigen tangiert werden. Dann geht das Steuergeheimnis vor.

Nicht dem Steuergeheimnis, aber unter Umständen dem Berufsgeheimnis oder einer vertraglich vereinbarten Schweigepflicht unterstehen Privatpersonen, die in nicht-amtlicher Eigenschaft in Steuersachen tätig werden: Steuerberater, privater Gutachter, Rechtsanwalt, Bank und Treuhänder des Steuerpflichtigen (42).

Auf das Steuergeheimnis verpflichtet werden demnach alle Personen, die in irgendeiner Form mit der Steuererhebung, dem Bezug, mit der Behandlung von Rechtsmittelbegehren oder dem Steuerer Strafverfahren hoheitlich betraut sind.

VI. Dritte (43)

Unter Dritten sind alle diejenigen Personen zu verstehen, gegen welche sich die Schweigepflicht richtet. Es sind Verwaltungsbehörden, Gerichte und private Dritte, welche nicht zur Kenntnisnahme des Steuergeheimnisses berechtigt sind.

VII. Schutzobjekt (44)

Vom Steuergeheimnis geschützt werden alle vom Geheimnisträger in Ausübung seiner dienstlichen Tätigkeit über die Verhältnisse eines Pflichtigen und über die Verhandlungen innerhalb der

42 Flubacher S. 184; Mattern S. 21.

43 Vgl. vorn § 2 VI.

44 Vgl. vorn § 2 VII.

Behörden gemachten Feststellungen. Es sind Tatsachen, die ihm der Pflichtige anvertraut hat oder die ihm auf andere Weise bekannt geworden sind: bei der Prüfung der Steuererklärung, beim Aktenstudium, aus Bescheinigungen, dem Steuerregister, aus internen Meldungen, Einvernahmen des Steuerpflichtigen oder Dritter oder aus Beratungen innerhalb der Steuerbehörden, etc. (45).

Schutzobjekt des Steuergeheimnisses sind die Verhältnisse des Steuerpflichtigen, der Inhalt der Steuerakten sowie der Verhandlungen innerhalb der Behörden. Zu den "Verhältnissen" eines Pflichtigen gehören nicht nur die finanziellen, sondern ebenso die persönlichen, wirtschaftlichen und beruflichen Umstände: Name, Adresse, Zivilstand, religiöse und politische Anschauungen, persönlicher Lebensstil, Wohnungseinrichtung; Höhe von Einkommen und Vermögen, Tatsache der Rückständigkeit im Bezahlen der Steuern; Geschäftsverbindungen, Beteiligungsverhältnisse, Berufs- und Fabrikationsgeheimnisse, Geschäftsbücher, Bilanz und Erfolgsrechnung, Kundenlisten, Know-how, Kalkulationsmethoden, etc. (46). Vom Steuergeheimnis umfasst wird der gesamte Inhalt der Steuerakten eines Pflichtigen, entstammen diese dem Veranlagungs-, dem Rechtsmittel- oder dem Steuerstraßverfahren. Dazu gehören aber auch die von dritter Seite, von Privaten oder einer Behörde, freiwillig oder aufgrund einer gesetzlichen Auskunft-, Bescheinigungs- oder Anzeigepflicht erbrachten Informationen, welche die Geheimspäre des Steuerpflichtigen tangieren (47). Stillzuschweigen ist ferner über den Inhalt von Verhandlungen in Steuersachen, über die Voten der Teilnehmer und das Stimmergebnis. Die Namen der Teilnehmer hingegen werden nicht geheimgehalten; der Steuerpflichtige könnte anders sein Ablehnungsrecht gegenüber einem befangenen Amtsträger gar nicht geltend machen (48).

45 Flubacher S. 184; Giesker S. 1; Grossmann S. 12; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 82 N 6f.; Rivier S. 303.

46 Flubacher S. 184 N 18; Koch-Wolter S. 23; Mattern S. 22.

47 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 82 N 7.

48 Koch-Wolter S. 29.

Zwischen der Kenntnisnahme von steuerlich relevanten persönlichen Verhältnissen eines Pflichtigen und der dienstlichen Tätigkeit wird grundsätzlich in zeitlicher wie in inhaltlicher Hinsicht ein Kausalzusammenhang gefordert (49); nur was der Geheimnisträger in seiner amtlichen Eigenschaft erfährt, ist Gegenstand des Steuergeheimnisses. Im Interesse eines möglichst umfassenden Persönlichkeitsschutzes und eines ungetrübten Vertrauensverhältnisses zur Steuerbehörde wird der Steuerbeamte aber vorsichtigerweise auch über solche Tatsachen zu schweigen wissen, die ihm privat und rein zufällig zur Kenntnis gelangt sind. Obwohl streng genommen kein Anspruch auf Geheimhaltung besteht - oder höchstens im Rahmen von Art. 28 ZGB - wird der Steuerbeamte darüber gleich wie über ein "eigentliches" Steuergeheimnis schweigen (50).

Steuergeheimnis kann nur eine nicht schon gemeinhin bekannte oder von jedermann ohne grossen Aufwand in Erfahrung zu bringende Tatsache sein (51). Steuerpflichtiger oder Staat müssen daran ein Geheimhalteinteresse haben. Dieses ist immer dann zu bejahen, wenn die Offenbarung den Steuerpflichtigen in seinen persönlichen Rechten verletzen würde. Es bleibt solange erhalten, als die betr. Tatsache nicht zur Kenntnis bestimmter Personen gelangte, an deren Nichtwissen der Geheimnisherr interessiert ist. Für den Geheimnischarakter irrelevant ist hingegen, ob die geheimzuhaltenden Tatsachen objektiv richtig (52) und für den ordnungsgemässen Gang der Verwaltung überhaupt notwendig sind (53); der Geheimnisschutz drängt sich in diesem Fall gar besonders auf.

49 Grossmann S. 29.

50 Bosshardt S. 224; Grossmann S. 29; Känzig Art. 71 N 2; Schreiber S. 61.

51 Bosshardt S. 224; Flubacher S. 184.

52 BGE 65 I 334/35.

53 Bosshardt S. 224.

VIII. Zeitliche Dauer der Schweigepflicht (54)

Die Schweigepflicht findet grundsätzlich keine zeitliche Begrenzung und überdauert insbesondere auch die eigentliche Amtstätigkeit des Geheimnisträgers. Berufsaufgabe, Stellenwechsel oder Pensionierung vermögen ihn nicht vom Steuergeheimnis zu entbinden (55); nur die (ehemals) vorgesetzte Behörde und der berechtigte Steuerpflichtige können darüber verfügen.

Dank dieser grundsätzlich unbeschränkten Geheimhaltungspflicht gelangt der Steuerpflichtige in den Genuss eines effektiven Schutzes seiner persönlichen Verhältnisse. Wäre die Schweigepflicht nur an die Fortdauer der Amtstätigkeit geknüpft, wäre der Persönlichkeitsschutz des Betroffenen zu sehr vom Zufall abhängig.

54 Vgl. vorn § 2 VIII.

55 Grossmann S. 25; Imboden/Rhinow S. 1093/94; Masshardt S. 354; Reimann/Zuppinger/Schärner § 82 N 5; RB 1949 Nr. 46.

2. Kapitel Umfang des Geheimnisschutzes

1. Abschnitt Grundsatz: Steuergeheimnis

Die Schweigepflicht der Steuerbehörden ist grundsätzlich absolut (56). Sie besteht gegenüber allen anderen Verwaltungsbehörden von Bund, Kantonen und Gemeinden, gegenüber Gerichten und Privatpersonen.

Dennoch darf das Steuergeheimnis den Steuerbehörden nicht Hindernis sein. Wo ein eindeutig höheres Interesse die Preisgabe des Steuergeheimnisses erfordert, etwa die gesetzmässige Besteuerung des Pflichtigen im interkantonalen und internationalen Verhältnis, erleidet die Schweigepflicht der Steuerbehörden eine Durchbrechung (57). Mit den folgenden Abschnitten wird zu zeigen sein, inwieweit Abweichungen vom Grundsatz des Steuergeheimnisses notwendig, aber auch gerechtfertigt sind.

56 Känzig Art. 71 N 3; Masshardt S. 355; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 82 N 9; Rivier S. 303; Schreiber S. 61/62.

57 Känzig Art. 71 N 4; Zuppinger ASA 50 S. 39.

2. Abschnitt Abweichungen vom Steuergeheimnis

§ 11 Einleitung

I. Ueberblick

Dem privaten Interesse des Steuerpflichtigen an der Geheimhaltung seiner persönlichen Verhältnisse stehen die öffentlichen Interessen an einem wohlfunktionierenden Staat, an einer gut organisierten rationellen Verwaltung und an der richtigen Durchsetzung des Steuergesetzes gegenüber. Das Steuergeheimnis soll zwar einerseits den Steuerpflichtigen vor unbefugter Verletzung in seinen Persönlichkeitsrechten schützen, gleichzeitig aber auch eine gleichmässige, gerechte und vollständige Besteuerung jedes Bürgers sicherstellen. Das Steuergeheimnis darf deshalb nicht Hindernis einer gesetzmässigen Veranlagung sein, sondern will diese überhaupt erst ermöglichen. Soweit daher die richtige Durchführung des Steuergesetzes es erforderlich macht, sind Durchbrechungen des Steuergeheimnisses unumgänglich und müssen auch erlaubt sein (58).

Die moderne arbeitsteilige Verwaltung kommt ohne die gegenseitige Unterstützung der Behörden bei Erfüllung ihrer vielfältigen Aufgaben nicht mehr aus. Die zahllosen finanziellen Interessen im In- und Ausland, die stetig zunehmende Verflechtung der Wirtschaft und die Verkomplizierung der Verhältnisse verunmöglicht es den einzelnen Verwaltungsbehörden zusehends, ihren Aufgaben selbständig gehörig nachzukommen. Sie sind auf die wechselseitige Unterstützung angewiesen (59). Erst diese ermöglicht die ordnungsgemässe Anwendung der Gesetzesbestimmungen. Sie erleichtert aber auch die Verwaltungstätigkeit an sich und verhilft zu einem rationelleren Verfahren. Eine von

58 Koch-Wolter S. 49.

59 Botschaft des Bundesrates zum VStG vom 18. Oktober 1963, BBl 1963 II S. 980.

verschiedenen Behörden benötigte Auskunft braucht nur einmal eingeholt zu werden und bietet zudem Gewähr, dass der Betroffene nicht je nach Interessenlage voneinander abweichende Informationen erteilt (60). Für den Bürger bringt es den Vorteil, über den gleichen Sachverhalt nicht mehreren Behörden zu verschiedenen Zeiten Auskunft geben zu müssen.

II. Begriff

Die von Behörden gegenseitig gewährte Unterstützung wird als Amts- oder Rechtshilfe bezeichnet. Ueber die genaue Fassung dieser Begriffe besteht in Praxis (61) und Rechtsprechung (62) jedoch weitgehend Uneinigkeit. Allgemein wird aber unter Amtshilfe der Austausch von Auskünften, die Gewährung der Akteneinsicht und die Ermittlung von Informationen auskunftspflichtiger Drittpersonen verstanden (63). Rechtshilfe dagegen besteht in der Unterstützung beim Inkasso von Steuerforderungen, bei der Betreuung, der Zustellung von Entscheiden u.ä. (64).

60 Reichlin ZBl 53 S. 506; Stör ZBl 48 S. 237f. Stör, S. 238, erwähnt als Beispiel den Ladenbesitzer, welcher gegenüber den kriegswirtschaftlichen Amtsstellen sämtliche entgegengenommenen Lebensmittelmarken ausweist, um eine möglichst grosse Lebensmittelzuteilung zu erhalten, den Steuerbehörden gegenüber aber bemüht ist, seinen Umsatz als möglichst gering erscheinen zu lassen.

Im Steuerrecht ist insbesondere an Fälle zu denken, wo der in mehreren Kantonen (oder Ländern) Steuerpflichtige die Progression zu umgehen sucht, indem er das an den anderen Orten steuerbare Einkommen und Vermögen verschweigt.

61 Bosshardt S. 227; Blumenstein System S. 403; Höhn/David S. 397; von Siebenthal StR 34 S. 383; Reich S. 30; Aubert ASA 46 S. 279; Flubacher S. 5ff.; Zuppinger ASA 50 S. 8ff.

62 BGE 85 I 103.

63 Flubacher S. 11.

64 Flubacher S. 9f.

III. Rechtsgrundlagen

Notwendigkeit oder doch zumindest Nützlichkeit des gegenseitigen Informationsaustausches unter Verwaltungsbehörden vermögen dessen Rechtmässigkeit aber noch nicht zu begründen; denn immerhin sind alle Verwaltungsbehörden bei der Ausübung ihrer Tätigkeit ans Amtsgeheimnis gebunden. Eine ganz grundsätzliche Hilfspflicht lässt sich zwar aus dem Prinzip der Einheit der Verwaltung ableiten (65); die verschiedenen Verwaltungsstellen sind Organe derselben Verwaltung und verfolgen letztlich dasselbe Ziel, die Verwirklichung des gleichen, einheitlichen Staatswillens. Der Grundsatz ist jedoch zu allgemein, um eine generelle Amtshilfspflicht zu sämtlichen Verwaltungsbehörden von Bund, Kantonen und Gemeinden begründen und die Abweichung vom Amtsgeheimnis rechtfertigen zu können. Im Interesse einer rechtsgleichen Behandlung der Bürger und der Berechenbarkeit der Rechtsfolgen bedarf jede Verwaltungstätigkeit, so auch der Auskunftsaustausch, einer ausdrücklichen Rechtsgrundlage (Legalitätsprinzip) (66).

Unproblematisch ist der Informationsaustausch innerhalb der gleichen Verwaltungsstelle und gegenüber dem unmittelbar Vorgesetzten, soweit dies für die Amtstätigkeit erforderlich ist (67). Der Auskunftsaustausch mit anderen Steuerämtern und Verwaltungsbehörden geht über den normalen Tätigkeitsbereich hinaus und bedarf deshalb einer besonderen Rechtsgrundlage (68). Diese kann in einem Gesetz, in einer Ermächtigung durch die vorgesetzte Behörde oder unter Umständen in der Einwilligung des Betroffenen liegen. Das Steuergeheimnis hat überall da zu weichen, wo das Gesetz die Schweigepflicht ausdrücklich aufhebt (69) oder eine vorgehende spezifische Auskunftspflicht

65 Breitenstein ZBl 48 S. 352; Stör ZBl 48 S. 237.

66 Imboden/Rhinow S. 49; Känzig Art. 71 N 3; Schwager S. 37.

67 Perrin S. 34, 95, 98.

68 Reichlin ZBl 53 S. 506.

69 So Art. 71 WStB.

statuiert (70).

Bei Vorliegen gewichtiger öffentlicher Interessen, welche die Preisgabe des Steuergeheimnisses notwendig erscheinen lassen, ist die vorgesetzte Behörde befugt, generell oder von Fall zu Fall die Steuerbehörde von der Schweigepflicht zu befreien (71). Nicht jedes öffentliche Interesse darf jedoch genügen, um das Steuergeheimnis dahinfallen zu lassen. Eine gewisse Erschwerung im Gang der Verwaltung hat der Staat mit der Schaffung der Schweigepflicht bewusst in Kauf genommen. Nur die strenge Wahrung des Steuergeheimnisses vermag das notwendige Vertrauensverhältnis zum Bürger zu begründen und aufrechtzuerhalten. Die Einsparung von Kosten und Arbeit und die Interessen an einer ökonomischen Verwaltungstätigkeit allein vermögen deshalb die Aufhebung des Steuergeheimnisses nicht zu rechtfertigen (72). Vielmehr muss eine sorgfältige Abwägung der öffentlichen Interessen an der Offenbarung und der Interessen an der Geheimhaltung die ersteren als schutzwürdiger erscheinen lassen. Im Steuerrecht ist den öffentlichen Interessen am Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden gegenüber den Geheimhalteinteressen des Steuerpflichtigen i.d.R. der Vorrang zu geben, sofern dies zur gesetzmässigen Veranlagung des Steuerpflichtigen notwendig ist (73). Ganz allgemein können und dürfen nur wirklich zwingende Interessen für die Aufhebung des Steuergeheimnisses genügen.

Die Offenbarung des Steuergeheimnisses wird aber auch durch die Einwilligung des Geheimnisberechtigten, des Steuerpflichtigen und des Staates gerechtfertigt (74). Der Steuerpflichtige hat selbst insbesondere dann ein Interesse an der Preisgabe des Steuergeheimnisses, wenn er bspw. zur Erlangung eines

70 Z.B. Art. 70 WStB, 36 Abs. 1 VStG, 32 Abs. 1 StStG, 93 AHVG, 39 Abs. 2 RGE.

71 Z.B. Art. 320 Ziff. 2 StGB, 28 BtG i.V.m. 4 Abs. 2 BO I, § 82 Abs. 2 ZH-StG.

72 Koch-Wolter S. 50; a.M. Schreiber S. 62.

73 Masshardt S. 355; Reimann/Zuppinger/Schärner § 82 N 9; Schreiber S. 63.

74 Masshardt S. 355.

Baukredites oder eines Stipendiums einer Bescheinigung seiner Steuerfaktoren bedarf. Ein staatliches Interesse wird einem solchen Ersuchen i.d.R. nicht entgegenstehen. Eine einseitige Entbindung vom Steuergeheimnis ist nur durch die vorgesetzte Behörde bei zwingendem öffentlichen Interesse möglich (75). In allen übrigen Fällen vermag die einseitige Befreiung von der Schweigepflicht - durch den Steuerpflichtigen oder die vorgesetzte Behörde - die Offenbarung des Steuergeheimnisses nicht zu rechtfertigen. Die Schweigepflicht wird verletzt.

75 Siehe oben.

§ 12 Verwendung der Informationen über einen Steuerpflichtigen durch die Steuerbehörden selbst

I. Im allgemeinen

Das Steuergeheimnis beinhaltet die Verpflichtung jedes Steuerbeamten, über die in Ausübung der dienstlichen Tätigkeit erfahrenen Tatsachen stillzuschweigen und die Herausgabe von Steuerakten zu verweigern. Immerhin dürfen und müssen die Informationen zu ihrem bestimmungsgemässen Gebrauch, für steuerliche Zwecke, herangezogen werden. Diese Verwendungsart ist dem Steuerrecht immanent. Sie lässt sich aus Sinn und Zweck der Gesetzesbestimmungen ableiten und bedarf deshalb keiner ausdrücklichen gesetzlichen Ermächtigung (76). Primär sollen die Angaben der richtigen, vollständigen und gerechten Besteuerung des Betroffenen dienen, allenfalls auch der Einleitung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens. Dazu gehört auch die gegenseitige Orientierung von vorgesetzter und untergebener Behörde. Die Schweigepflicht ist in dem für eine gesetzmässige Besteuerung notwendigen Mass aufgehoben (77).

Die Beschaffung wie auch nachher die Verwendung von Auskünften und Bescheinigungen des Steuerpflichtigen und Dritter findet ihre Begrenzung im Veranlagungszweck, der richtigen Einschätzung aller Steuerpflichtigen (78). Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit verwaltungsrechtlichen Handelns (79) beherrscht die gesamte Tätigkeit der Behörden. Sie gebietet ihr, die Mitwirkung des Steuerpflichtigen und Dritter nur soweit zu beanspruchen, als dies für eine gesetzmässige Einschätzung notwendig erscheint. Obwohl die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen grundsätzlich umfassend ist (80), dürfen nur die im kon-

76 Reichlin ZBl 53 S. 506.

77 Bosshardt S. 228; Imboden/Rhinow S. 1094.

78 Schreiber S. 58.

79 Imboden/Rhinow S. 342.

80 Masshardt S. 373; Reimann/Zuppinger/Schärner § 72 N 3.

kreten Fall objektiv erforderlichen, geeigneten und rechtserheblichen Informationen verlangt werden. Insbesondere dürfen nur Auskünfte gefordert werden, welche für die Einschätzung des betreffenden Steuerpflichtigen, nicht aber eines Dritten notwendig sind (81). Die geforderte Mitwirkung muss dem Steuerpflichtigen zudem auch zumutbar sein (82). Vom nicht buchführungspflichtigen Selbständigerwerbenden darf nicht die Führung von Geschäftsbüchern i.S.d. Obligationenrechts verlangt werden (83); Aufzeichnungen über die Praxiseinnahmen eines freierwerbenden Arztes müssen lediglich die Initialen der Patienten enthalten, die Namensnennung wäre ihm mit Rücksicht auf das Arztgeheimnis nicht zumutbar (84), etc.

Die zur Verfügung stehenden Informationen dürfen nur zu den Zwecken gebraucht werden, für welche sie vom Pflichtigen oder von Dritten angefordert worden sind (85). Das Gebot von Treu und Glauben würde einer andersartigen Verwendung entgegenstehen, ja diese würde eigentlich das Gesetz verletzen (86). Ebenso dürfen Auskünfte von Verwaltungsbehörden nur im Rahmen von Verhältnismässigkeits- und Legalitätsprinzip weitergegeben werden.

II. Informationen über Dritte

Die Veranlagung eines Pflichtigen tangiert häufig auch die Verhältnisse Dritter, so etwa beim Nachweis von Forderungen, Schulden und Schuldzinsen, Darlehen und Kommissionen. Darf sich die Steuerbehörde nun dieser Angaben bedienen, um den Dritten steuerlich zu überprüfen, oder steht diesem Vorgehen das Steuergeheimnis entgegen?

81 RB 1969 Nr. 32; Blumenstein ASA 13 S. 343.

82 RB 1968 Nr. 23.

83 BGr ASA 49 S. 668; RB 1977 Nr. 72.

84 RB 1977 Nr. 62; Zweifel ASA 49 S. 540f.; vgl. auch vorn § 3 II.

85 Oberson I S. 352; ders. II S. 591, 593.

86 Aubert/Kernen/Schönle S. 158; Oberson I S. 359.

A. Grundsatz

Soweit Informationen unmittelbar für die Veranlagung des Pflichtigen gebraucht worden sind, kann gegen deren Verwendung beim Dritten nichts eingewendet werden. Sog. Kreuzkontrollen sind grundsätzlich erlaubt (87).

Bescheinigungen Dritter, wie sie Art. 90 Abs. 5 WStB verlangt, werden von den Steuerbehörden primär zum Beweis der Richtigkeit der Angaben des Pflichtigen herangezogen. Daneben stellen sie für die Steuerbehörden aber nicht eine unbedeutende Informationsquelle für die Kontrolle der Steuererklärung des Dritten dar. Auskünfte dürfen vom Pflichtigen allerdings nicht mit dem einzigen Ziel verlangt werden, den Dritten steuerlich zu erfassen (88).

Die Steuerbehörde will die Wahrheit der Steuererklärung überprüfen können, denn in der Praxis kommen immer wieder reine Gefälligkeitsbescheinigungen vor (89). Sie will von den Informationen aber auch profitieren; mit der Nennung des Gläubigers ist es ihr möglich, denjenigen Betrag, den sie beim Schuldner zum Abzug zulässt, beim Gläubiger als Ertrag oder Guthaben besteuern zu können (90). "Der Weg des Fiskus zum Gläubiger führt vielfach über den Schuldner, der ein Interesse hat, seine Passiven geltend zu machen" (91).

Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen in Art. 89 Abs. 2 WStB und die Bescheinigungspflicht Dritter des Art. 90 bedingen sich deshalb gegenseitig. Die Verpflichtung des Schuldners zur Nennung seines Gläubigers sowie die der Gläubiger und Schuldner zur gegenseitigen Bescheinigung des Schuldverhältnisses gewährleistet die gleichmässige und gesetzmässige Veranlagung aller.

87 BGr ASA 47 S. 490/93 = StR 34 S. 79, ASA 35 S. 239 = StR 21 S. 248; BGE 92 I 400.

88 Känzig Art. 89 N 12.

89 Perret ASA 9 S. 338.

90 BGE 92 I 400.

91 Perret ASA 9 S. 332.

B. Ausnahme

Informationen über einen Dritten aus dem Veranlagungsverfahren eines anderen Steuerpflichtigen zu gewinnen, ist zwar für die Steuerbehörden zu einer rechtsgleichen und gesetzmässigen Besteuerung aller in einem gewissen Grad notwendig, jedoch darf die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nicht überspannt werden. Das Gesetz verlangt von ihm die Offenlegung seiner Verhältnisse nur soweit, als dies für seine Veranlagung notwendig ist. Das bedeutet gleichzeitig, dass von ihm nicht auch Informationen gefordert werden dürfen, die für die Veranlagung eines Dritten wichtig sind, für ihn selbst jedoch nicht benötigt werden. Hierzu sind einzig die Bestimmungen über die Auskunftspflicht Dritter massgebend, welche eine solche nur in eng umgrenzten Fällen vorsehen (92).

Kreuzkontrollen anhand von Informationen, die in keinem direkten Zusammenhang mit der Veranlagung des Pflichtigen stehen - etwa aus Kundenlisten, Patientenkarteen, Aktionärsregistern -, sondern den Behörden nur zufällig im Rahmen des Verfahrens, bei der Kontrolle der Geschäftsbücher, der Unterlagen und Belege bekannt geworden sind, sind deshalb unzulässig (93). Das Steuergeheimnis verbietet jede Verwertung solcher Kenntnisse: Informationen über die Finanzlage einer AG dürfen - ohne deren Zustimmung - bei der Einschätzung ihrer Aktionäre, etwa für die Bewertung ihrer nichtkotierten Aktien, nicht berücksichtigt werden. Die Steuerbehörden haben sich dafür auf Indizien und andere Informationen zu stützen (94). Unzulässig ist auch die Verwendung von Angaben über die AG zur Steuereinschätzung ihrer Verwaltungsratsmitglieder, Direktoren und Angestellten (95). Vom

92 Vgl. vorn § 5.

93 Aubert/Kernen/Schönle S. 158; Oberson II S. 593.

94 BGr ASA 18 S. 26 = RDAF V S. 223.

95 Blumenstein ASA 13 S. 343. Davon zu unterscheiden ist die Bescheinigungspflicht über Löhne, Tantiemen, etc. der AG als Dritte.

Pflichtigen dürfen aber auch nicht Unterlagen mit dem einzigen Zweck eingefordert werden, Dritte prüfen und steuerlich erfassen zu können, indem bspw. Rechnungen über Gebäudeunterhaltskosten allein darum verlangt werden, die entsprechende Versteuerung durch das Baugeschäft zu kontrollieren (96).

Der Steuerbeamte darf keine besonderen Nachforschungen betreiben, sich weder Aktennotizen machen, noch Arbeitskollegen und Vorgesetzte über seine Feststellungen unterrichten, nur um bei Gelegenheit diese steuerlich verwerten zu können (97). Ein solches Vorgehen würde gegen die geltenden Verfahrensvorschriften verstossen und die Bestimmungen über die Auskunftspflicht Dritter umgehen. Das Gesetz statuiert nicht nur Pflichten des Bürgers, sondern ist für diesen auch rechtliche Garantie, dass von ihm nichts anderes verlangt und zu keinem anderen Zweck verwendet wird, als das Gesetz es ausdrücklich vorsieht (98).

III. Verwendung privater Informationen

Ausserdienstlich gemachte Feststellungen über einen Steuerpflichtigen sind steuerlich grundsätzlich irrelevant. Obwohl keine Gesetzesvorschrift dazu verpflichtet, werden auch diese Tatsachen in der Praxis unter den Schutz des Steuergeheimnisses gestellt (99).

Trotz der Gleichbehandlung hinsichtlich des Schutzes gilt dies nicht auch für deren Verwendung zu steuerlichen Zwecken. Das Gebot von Treu und Glauben stellt sich einer steuerlichen Verwendung von privat erfahrenen Tatsachen entgegen. Der Steuerbeamte ist kein Spion und soll sich nicht befleissigen, unter dem Deckmantel der Privatperson steuerlich interessante Tatsachen in Erfahrung zu bringen (100). Privat erfahrene Tatsachen bleiben deshalb unberücksichtigt.

96 BGr ASA 18 S. 26 = RDAF V S. 226.

97 Blumenstein ASA 13 S. 343; Oberson II S. 594; BGE 87 IV 138.

98 Blumenstein ASA 13 S. 344.

99 Vgl. vorn § 10 VII.

100 Oberson II S. 594.

§ 13 Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden

I. Einleitung

Die richtige Anwendung des Steuergesetzes und die Herbeiführung einer gerechten, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Veranlagung ist ohne Informationsaustausch zwischen den verschiedenen Steuerbehörden von Bund, Kantonen und Gemeinden undenkbar. Die vielseitigen wirtschaftlichen Beziehungen und die engen Verflechtungen der Steuerpflichtigen zu den verschiedensten Gemeinwesen vermögen nur dank einem gut ausgebauten Auskunftsaustausch zwischen den Steuerbehörden steuerlich richtig erfasst zu werden. Die gegenseitige Unterstützung dient aber auch der Bekämpfung von Steuerhinterziehung, der Rationalisierung des Verfahrens, der Vereinfachung der Zustellung von Mitteilungen an den Steuerpflichtigen und des Steuerbezuges. Nicht zuletzt steht sie aber auch im Interesse des Steuerpflichtigen selbst an der Vermeidung einer Doppelbesteuerung (101).

Kommt das Steuerrecht auch nicht ohne gegenseitige Unterstützung der Steuerbehörden aus, so bedarf diese, insbesondere was den Austausch von Steuergeheimnissen anbetrifft, gleichwohl einer ausdrücklichen Rechtsgrundlage. Denn keine Rechtfertigung findet der Informationsaustausch in der immer wieder auftauchenden Begründung (102), das Steuergeheimnis werde dann nicht verletzt, wenn die Meldungen nur Tatsachen betreffen, welche der Pflichtige ohnehin mitzuteilen verpflichtet wäre. Würde die Meldung zu einer Nachbesteuerung des Pflichtigen führen, dann nur, weil dieser seine Mitwirkungspflicht verletzt habe. Ein rechtswidriges Verhalten verdiene nun aber keinen Rechtsschutz. - Die Schlussfolgerung ist an sich richtig, doch kann sie m.E. nicht zur Begründung und Rechtfertigung des Informationsaustausches, einer Abweichung vom grundsätzlich absoluten Schutz geniessen-

101 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 82 N 17.

102 So Bösch ZBl 33 S. 69; Rauber ZBl 54 S. 243; ASA 31 S. 147 = RDAF XVIII S. 129/30.

den Steuergeheimnis, herangezogen werden. Vielmehr bedarf es hiezu - wie jede Verwaltungstätigkeit, insbesondere da es um eine Abweichung vom Grundsatz der Schweigepflicht geht - einer eindeutigen gesetzlichen Grundlage (103). An diesem Erfordernis vermag auch die Tatsache, dass die um Auskunft ersuchende Steuerbehörde selbst wiederum ans Steuergeheimnis gebunden ist, nichts zu ändern.

Die bundesstaatliche Struktur der Schweiz bringt eine Aufteilung der Steuerhoheiten zwischen Bund und Kantonen mit sich. Für den Informationsaustausch muss deshalb unterschieden werden, ob dieser zwischen den Steuerbehörden des gleichen - innerhalb des Bundes oder eines Kantons - oder verschiedener Hoheitsgebiete - zwischen Bund und Kantonen oder der Kantone untereinander - stattfindet (104).

II. Informationsaustausch innerhalb der gleichen Steuerhoheit

A. Innerhalb eines Kantons

Die kantonalen Steuergesetze verpflichten regelmässig alle kantonalen Gerichte und Verwaltungsbehörden - dazu sind auch die einzelnen Steuerverwaltungen zu zählen - gegenüber den Steuerbehörden zur Auskunft aus ihren Akten (105). Eine spontane Meldepflicht trifft die genannten Amtspersonen nur ausnahmsweise, wenn nach Wahrnehmungen in ihrer dienstlichen Tätigkeit die Wahrscheinlichkeit einer unvollständigen Besteuerung besteht

103 Imboden/Rhinow S. 353.

Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit jeder Verwaltungstätigkeit kommt deutlich auch in den Richtlinien für die Bearbeitung von Personendaten in der Bundesverwaltung (vgl. vorn § 10 III.) zum Ausdruck. Die Bekanntgabe von Personendaten an eine andere Verwaltungsbehörde ist nur zulässig, wenn dies die gesetzliche Aufgabe des Organs erfordert oder die empfangende Behörde zur Bearbeitung solcher Daten ermächtigt ist (Ziff. 421).

104 Schreiber S. 38.

105 Z.B. ZH § 81 Abs. 1, BS § 12 lit. a Abs. 2, BE § 96 Abs. 1, LU § 71, BL § 111, etc.
Vgl. Flubacher S. 43; Reimann/Zuppinger/Schärrier § 81 N 4; vorn § 5 II.C.

(106).

Die Auskunftspflicht der Steuerbehörden ist demgegenüber eine erweiterte (107). Sie haben von sich aus - auf Anfrage ohne hin - einander die Meldungen zu machen, welche für die Veranlagung eines bestimmten Steuerpflichtigen von Bedeutung sein können. Obwohl die Zulässigkeit des Informationsaustausches zwischen Verwaltungsbehörden mit gleichen administrativen Funktionen und damit auch gleichen Untersuchungsmitteln sich aus dem Grundsatz der Einheit der Verwaltung herleitet (108), findet sich trotzdem, zumeist im Steuergesetz selbst, in der dazugehörigen Vollzugsverordnung oder in einer Verfügung der vorgesetzten Behörde (109), eine ausdrückliche Erwähnung der gegenseitigen Auskunftspflicht der Steuerbehörden (110).

B. Innerhalb des Bundes

Die Verpflichtung von Verwaltungsbehörden und Gerichten zur Auskunft gegenüber den Steuerbehörden findet sich auch im Bundessteuerrecht (111). Eine allfällige Geheimhaltungspflicht - abgesehen vom Post- und Telegraphengeheimnis - kann ihr nicht entgegengehalten werden. Die bundesrechtlichen Bestimmungen gehen gegenüber denjenigen der Kantone insofern weiter, als sämtliche

106 Z.B. ZH § 81 Abs. 1 a.E., LU § 156.

Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner § 81 N 5.

107 Reimann/Zuppinger/Schärner § 81 N 6.

108 Imboden/Rhinow S. 1094.

109 Schreiber S. 62/63.

110 Der Kanton Basel-Stadt bspw. statuiert im Steuergesetz selbst, § 9 Abs. 3, ausdrücklich die gegenseitige Auskunftspflicht der Steuerbehörden von Kanton und Gemeinden. Das ZH-StG sieht eine Meldepflicht aller Steuerbehörden des Kantons an das kantonale Steueramt in § 37 und 39 VV vor. Die Ermächtigung der einzelnen Gemeindesteuerämter zum Informationsaustausch unter sich, findet sich in einer Verfügung der Finanzdirektion (= generelle Ermächtigung i.S. v. § 82 Abs. 2 StG) über Auskünfte aus Steuerakten an Verwaltungs- und Gerichtsbehörden vom 22. April 1981, Ziff. 2 lit. c, ZStB Nr. 25/91.

111 Art. 70, 90 Abs. 1 WStB, 36 Abs. 1 und 2 VStG, 32 Abs. 1 und 2 StStG.

Behörden und Gerichte aller Stufen in Bund, Kantonen und Gemeinden zur Mitwirkung herangezogen werden (112). Es sind auf Verlangen über alle Tatsachen aus Akten und amtlichen Registern Auskunft zu erteilen, die für die Veranlagung eines Wehrsteuerpflichtigen, für die Durchführung der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben, etc. von Bedeutung sind.

Die Amtshilfepflicht der Steuerbehörden im besonderen ist weiter als diejenige der übrigen Verwaltungsbehörden. Die gegenseitige Unterstützung der Wehrsteuerbehörden in Bund und Kantonen ergibt sich aus ihrer gemeinsamen Aufgabe - die Festsetzung und der Bezug der Steuer ist den Kantonen übertragen (113) -, dem Vollzug der Wehrsteuer (114). Sie leitet sich insbesondere aus Art. 94 Abs. 1 WStB ab, wonach die Ergebnisse der Veranlagung von den kantonalen Wehrsteuerverwaltungen der EStV mitzuteilen sind, aus Art. 70 und 81: Die kantonalen Veranlagungs-, Bezugs- und Rekursbehörden haben sich gegenseitig kostenlos Auskunft zu erteilen (Art. 70). Sie sind einander meldepflichtig über Feststellungen, welche für die Besteuerung eines ausserkantonalen Steuerpflichtigen von Bedeutung sind (Art. 81), bspw. Meldungen über Anteile an einer Gesellschaft, an einer unverteilter Erbschaft oder über Einkünfte aus und Besitz an Liegenschaften.

Aber auch die übrigen Bundessteuergesetze verpflichten alle Steuerbehörden, sich gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgaben zu unterstützen (115). Sie haben sich kostenlos die zweckdienlichen Meldungen zu erstatten, die benötigten Auskünfte zu erteilen und in amtliche Akten Einsicht zu gewähren.

112 Aufgrund der bundesstaatlichen Struktur kann der Bund wohl Kantone zur Mithilfe bei der Erfüllung seiner Aufgaben verpflichten. Der umgekehrte Fall ist dagegen nicht möglich. Bundesrecht bricht kantonales Recht, aber nicht kantonales Recht bricht Bundesrecht!

113 Vgl. hinten III.B.1.

114 Känzig Art. 70, 81.

115 Art. 36 Abs. 1 VStG, 32 Abs. 1 StStG, 4 Abs. 2 lit. c WUSTB.

III. Informationsaustausch zwischen verschiedenen Steuerhoheiten

A. Einleitung

Der Informationsaustausch in Steuersachen ist nun nicht nur innerhalb eines Kantons oder zwischen den Steuerbehörden des Bundes nötig, sondern drängt sich gerade auch im interkantonalen Bereich, zwischen den verschiedenen Steuerhoheiten auf. Tatsachen, die für die Festsetzung der Staatssteuer von Bedeutung sind, können auch für die Wehrsteuer wichtig sein, Feststellungen der Verrechnungssteuerbehörden über verdeckte Gewinnausschüttungen sind für die Steuerveranlagung in den Kantonen von Interesse. Zwar wird gestützt auf verschiedene Gesetze des Bundes und der Kantone, auf die noch zurückzukommen sein wird (116), teilweise auch freiwillig, seit langem ein mehr oder weniger intensiver Informationsaustausch geübt. Eine generelle Verpflichtung zur gegenseitigen Unterstützung der Behörden von Bund, Kantonen und Gemeinden untereinander fehlt jedoch.

Für die Durchführung der Bundessteuern ist die gegenseitige Amtshilfeverpflichtung weitgehend verwirklicht (z.B. WStB, VStG, StStG, WUStB) (117). Ohne die Unterstützung durch die kantonalen Steuerbehörden bei der Festsetzung und dem Bezug seiner Steuern wäre dem Bund die Durchsetzung seiner Steuergesetzgebung weitgehend verunmöglicht.

Dem Informationsaustausch zwischen den kantonalen Steuerbehörden fehlt dagegen eine allgemeine Gesetzesgrundlage (118). Ein interkantonales Konkordat, welches die gegenseitige Amtshilfe umfassend geregelt hätte, ist ebenfalls nie zustande gekommen (119). Es hätte zudem den Nachteil gehabt, dass die Steu-

116 Vgl. nachfolgend B.

117 Vgl. vorn II.B.

118 Flubacher S. 49; Schreiber S. 42; Reimann/Zuppinger/Schär-
rer § 81 N 9, 82 N 19.

119 Vgl. jedoch hinten zum interkantonalen Informationswesen
B.8.

erbehörden des Bundes in diese Auskunftspflicht nicht hätten miteingeschlossen werden können; Bundesbehörden können nicht der Hoheit der Kantone unterstellt werden, durch kantonales Recht zur Auskunft verpflichtet und vom bundesrechtlich auferlegten Steuergeheimnis gültig befreit werden (120). Es fehlt den meisten kantonalen Gesetzen aber auch selbst eine ausdrückliche Rechtsgrundlage für einen über ihr Hoheitsgebiet hinausreichenden Informationsaustausch (121).

Der Mangel der fehlenden formellen interkantonalen Amtshilfeverpflichtung macht sich in der Praxis jedoch kaum bemerkbar (122). Seit Jahrzehnten besteht zwischen den Kantonen ein freiwilliger Informationsdienst (123). Da zudem die kantonale Einschätzungsbehörde für die Veranlagung der Wehrsteuer verantwortlich ist, kann sie in dieser Eigenschaft von ausserkantonalen Steuerbehörden Informationen beziehen (124).

Dennoch kann den Erfordernissen von Rechtssicherheit und Legalitätsprinzip nur mit der Schaffung einer klaren Rechtsgrundlage für den Informationsaustausch Genüge getan werden. Die Inkraftsetzung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden wird diese Lücke zu schliessen vermögen. Art. 39 Abs. 2 RGE (125) verpflichtet die Behörden von Bund, Kanton, Bezirken, Kreisen und Gemeinden zur gegenseitigen Auskunftserteilung.

B. Die Rechtsgrundlagen im einzelnen

1. Wehrsteuerbeschluss

Wichtigste Grundlage des Auskunftsaustausches bildet seit

120 Schreiber S. 42/43.

121 Schreiber S. 63.

122 Reimann/Zuppinger/Schärner § 81 N 9.

123 Vgl. hinten B.8.

124 Vgl. N 128.

125 Entwurf zu einem Rahmengesetz für die Steuerharmonisierung, beschlossen von der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren am 17./18. September 1980 in Luzern.

deren Einführung im Jahre 1916 die direkte Bundessteuer, heute Wehrsteuer genannt. Sie verpflichtet zunächst ganz allgemein sämtliche Verwaltungs- und Gerichtsbehörden des Bundes, der Kantone und Gemeinden (Art. 90 Abs. 1) und die Steuerbehörden im besonderen (Art. 70 Abs. 1), Auskunft über alle Tatsachen zu erteilen, die für die Erhebung der Wehrsteuer von Bedeutung sein können. Eine allfällige Geheimnispflicht, abgesehen vom Post- und Telegraphengeheimnis, kann dem nicht entgegengehalten werden. Umgekehrt werden die Wehrsteuerbehörden in Art. 71 Abs. 1 a.E. gegenüber andern inländischen Steuer- und Steuerrekursbehörden ausdrücklich von der Schweigepflicht befreit.

Als Grundlage für eine generelle Amtshilfeverpflichtung aller Steuerbehörden untereinander weisen die Bestimmungen des WStB insofern Mängel auf, als die Auskunftspflicht sich einzig auf die für die Durchführung der Wehrsteuer notwendigen Angaben beschränkt. Da jedoch regelmässig die kantonalen Einschätzungsbehörden für die Veranlagung der Wehrsteuer besorgt sind (126) und sie von da her zum Informationsaustausch mit den Wehrsteuerbehörden des Bundes und der anderen Kantone berechtigt und verpflichtet sind (127), wirkt sich diese Einschränkung in der Praxis nicht gravierend aus. Es kann den kantonalen Steuerbehörden ja wohl nicht untersagt werden, die bei der Veranlagung der Wehrsteuer gemachten Feststellungen auch für die Festsetzung der eigenen Steuern zu verwenden (128). Hinzu kommt, dass der WStB bis heute lediglich provisorischen Charakter behalten hat (129). Mit dem Dahinfallen des WStB würde auch der Informationsaustausch mangels gesetzlicher Grundlage verunmöglicht.

-
- 126 Masshardt S. 17, 350; vgl. für Zürich: RRB über die Organisation des kantonalen Steueramtes vom 7.7.1976 Ziff. 10, OS 46 S. 128 = ZStB Nr. 25/Ol.
- 127 Bösch ZBl 33 S. 67; Reimann/Zuppinger/Schärrier § 81 N 9.
- 128 Flubacher S. 49; Schreiber S. 42.
- 129 Mit Volksabstimmung vom 29.11.1981 wurde die Geltung des WStB bis 1994 verlängert. Art. 41 ter Abs. 1 BV.

2. Uebrige Bundessteuern

Der Bund ist nun aber auch bei den übrigen, von ihm selbst festzusetzenden und zu beziehenden Steuern (130) auf die Mitwirkung und Unterstützung der Kantone und Gemeinden angewiesen. Gerade bei der Verrechnungssteuer setzt die gesetzliche Regelung eine enge Zusammenarbeit zwischen den kantonalen Verrechnungssteuerämtern und der EStV voraus; ohne eine solche wäre die Durchführung des Gesetzes nicht denkbar.

Die Formulierung der Auskunftspflicht im VStG und im nachgebildeten StStG (131), lässt die Frage aufwerfen, ob der Gesetzgeber damit eine umfassende Amtshilfeverpflichtung sämtlicher Schweizer Steuerbehörden hat begründen wollen (132).

Tatsächlich scheinen verschiedene Indizien auf diese Annahme zu bestätigen. Der Botschaft des Bundesrates zum VStG vom 18. Oktober 1963 (133) ist zu entnehmen, dass sich die Statuierung einer umfassenden Amtshilfepflicht aufgedrängt habe.

130 Art. 36 VStG, 32 StStG, 4 Ziff. 2 WUStB, 139/140 Zollgesetz, etc.

131 Art. 36 VStG rsp. 32 StStG:

"Die Steuerbehörden der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden und die Eidgenössische Steuerverwaltung unterstützen sich gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgabe; sie haben sich kostenlos die zweckdienlichen Meldungen zu erstatten, die benötigten Auskünfte zu erteilen und in amtliche Akten Einsicht zu gewähren.

Die Verwaltungsbehörden des Bundes und die andern als die in Absatz 1 genannten Behörden der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden sind gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung auskunftspflichtig, sofern die verlangten Auskünfte für die Durchführung dieses Gesetzes von Bedeutung sein können. Eine Auskunft darf nur verweigert werden, soweit ihr wesentliche öffentliche Interessen, insbesondere die innere oder äussere Sicherheit des Bundes oder der Kantone entgegenstehen, oder die Auskunft die angangene Behörde in der Durchführung ihrer Aufgabe wesentlich beeinträchtigen würde. Das Post-, Telefon- und Telegrafengeheimnis ist zu wahren.

..."

132 So François Gendre in seinem nicht publizierten Aufsatz "Amtsgeheimnis und Amtshilfe im schweizerischen Steuerrecht".

133 BBl 1963 II S. 980.

Die bis anhin üblichen Vorschriften über die behördliche Amtshilfe und Schweigepflicht vermöchten nicht zu befriedigen. Es herrsche Unsicherheit, inwieweit die der einen Behörde auferlegte Schweigepflicht dem Anspruch einer anderen Behörde auf Auskunft und Akteneinsicht weichen müsse. Die Gesetzeskonkurrenz liesse sich mit den formalen Auslegungsregeln der *lex posterior* oder der *lex specialis* nicht in zufriedenstellender Weise beseitigen. Es bedürfe einer einheitlichen, klaren Regelung. Nur so könne auch den gelegentlich vorkommenden Missbräuchen durch Bürger, welche sich die uneinheitliche Situation zu Nutze machten, begegnet werden (134).

Die grammatikalische Auslegung ergibt für die Steuerbehörden aller Stufen eine Pflicht zur gegenseitigen Unterstützung bei der Erfüllung ihrer Aufgaben (Art. 36 Abs. 1 VStG, 32 Abs. 1 StStG). Sie sind dafür ausdrücklich vom Steuergeheimnis entbunden (Art. 37 Abs. 2 lit. a VStG, 33 Abs. 2 lit. a StStG). Die Amtshilfepflicht der übrigen Verwaltungsbehörden beschränkt sich dagegen auf die für die Durchführung dieses Gesetzes (VStG resp. StStG) bedeutungsvollen Angaben (Art. 36 Abs. 2 VStG, 32 Abs. 2 StStG). Diese können die Auskunft verweigern, wenn wesentliche öffentliche Interessen, insbesondere die innere oder äussere Sicherheit des Bundes oder der Kantone entgegenstehen oder sie dadurch in der Durchführung ihrer Aufgaben wesentlich beeinträchtigt würden. Post-, Telephon- und Telegraphengeheimnis bleiben vorbehalten. Da sich die Beschränkung im Anschluss an die Auskunftsverpflichtung der übrigen Verwaltungsbehörden und nur dort findet (Abs. 2), lässt sich aus der gesetzlichen Anordnung der Schluss ziehen, dass diese für die Steuerbehörden nicht gilt. Steuerbehörden sind deshalb nicht nur bei der Durch-

134 Einer an sich zur Amtshilfe bereiten Behörde wurde mit Strafanzeige wegen Verletzung des Steuergeheimnisses gedroht; bestand für den auskunftspflichtigen Bürger Gewissheit über die Verschwiegenheit, so wurde je nach Interessenlage den Behörden der gleiche Sachverhalt verschieden geschildert.

führung der Verrechnungssteuer amtshilfepflichtig, sondern haben sich auch für andere Steuern (z.B. Wehrsteuer, kantonale Steuern) die notwendigen Auskünfte zu erteilen.

M.E. kann in Art. 36 VStG resp. 32 StStG nun aber nicht die Grundlage für eine umfassende, sämtliche Steuerbehörden von Bund, Kantonen und Gemeinden gegenseitig verpflichtende Amtshilfe gesehen werden, obwohl der Gesetzeswortlaut diese Auslegung durchaus zulassen würde.

Aus der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen folgt, dass die Kantone für die Regelung einer bestimmten Frage soweit souverän bleiben, als nicht der Bund die Kompetenz für sich in Anspruch nimmt (Art. 3 BV). Im Bereich der Steuern ist dem Bund die verfassungsmässige Kompetenz übertragen, unter anderem eine Stempelabgabe, eine Verrechnungssteuer, eine Warenumsatzsteuer und eine direkte Bundessteuer zu erheben (Art. 41 bis und ter BV). Die Kantone bleiben dagegen souverän auf dem Gebiete der Staatssteuern.

Der Bund ist befugt, die für die Durchsetzung seiner Steuern notwendigen Verfahrensbestimmungen aufzustellen und darin nicht nur die Steuer- und Verwaltungsbehörden des Bundes, sondern auch der Kantone und Gemeinden zur Auskunft zu verpflichten. Er kann auch seine Steuerbehörden von der Schweigepflicht befreien und sie zur Unterstützung der anderen Steuerbehörden ermächtigen. Jedoch vermag er nicht die Kantone und Gemeinden zu gegenseitiger Amtshilfe untereinander zu verpflichten, sofern nicht die Durchführung eines Bundessteuergesetzes zur Frage steht.

Die Art. 36 VStG und 32 StStG können nur dahin verstanden werden, als sie eine generelle Amtshilfepflicht auf dem Gebiete der betr. Bundessteuer schaffen. Analog der Bestimmung des Art. 71 Abs. 1 a.E. WStB wird das Steuergeheimnis gegenüber anderen Steuerbehörden aufgehoben und die Unterstützung durch die EStV bei der Durchführung ihrer jeweiligen steuerlichen Aufgaben zugesagt. Gegenüber den übrigen Verwaltungsbehörden besteht diese Gegenseitigkeit der Auskunftspflicht nicht; die

von diesen gewährte Amtshilfe ist deshalb auch nur eine beschränkte. Es erklärt sich daraus die formale Unterteilung der Amtshilfepflicht im Gesetz in Abs. 1 für die Steuerbehörden und Abs. 2 für die übrigen Verwaltungsbehörden.

Eine gegenseitige Hilfspflicht der Kantone bei der Durchführung ihrer Aufgaben, nämlich ihrer Staatssteuern, lässt sich dagegen aus Art. 36 Abs. 1 VStG und 32 Abs. 1 StStG nicht ableiten.

3. Kreisschreiben

Ausserhalb der Wehrsteuer, der Verrechnungssteuer und der Stempelabgabe ist eine freiwillige einseitige Rechtshilfe des Bundes an die Kantone möglich, sofern diese sich mit den allgemeinen Landesinteressen und dem Interesse an einem ungestörten Gang der Verwaltung vereinbaren lässt. In einem Kreisschreiben des Bundesrates an die Regierungen der Kantone vom 6. Oktober 1911 - das heute noch Gültigkeit hat - finden sich die Grundsätze für die Entbindung der Bundesbeamten vom Amtsgeheimnis durch die vorgesetzte Behörde gegenüber den Kantonen (135). Obwohl die Richtlinien ursprünglich v.a. für das Zivil- und Strafprozessverfahren gedacht waren, fanden sie in der Folge auch auf Steuersachen Anwendung (136).

Gestützt auf die Art. 28 BtG und 21 BO I und dem erwähnten Kreisschreiben hat das Eidgenössische Finanz- und Zolldepartement die EStV generell ermächtigt, Wahrnehmungen, die für die Erhebung von kantonalen Steuern von Bedeutung sein können, der beteiligten Steuerbehörde auch dann zur Kenntnis zu bringen, wenn keine ausdrückliche Vorschrift dies vorsieht (137).

135 I.S.v. Art. 27 BtG und 320 Ziff. 2 StGB.

136 Schreiber S. 43.

137 ASA 31 S. 148; Perrin S. 107.

4. StGB

Eine bundesrechtliche Rechtshilfepflicht der Kantone untereinander und gegenüber dem Bund besteht für die Verfolgung von Steuerbetrug (Art. 352 StGB). Sie knüpft jedoch an die Bedingung an, dass der Steuerbetrug nach der Gesetzgebung des ersuchenden wie des ersuchten Kantons oder des Bundes strafrechtlich geahndet wird (138).

5. Kantonale Steuergesetze

Einige kantonale Steuergesetze enthalten eine ausdrückliche Auskunftspflicht gegenüber Steuerbehörden anderer Kantone (139). Häufig wird die Amtshilfe an die Verpflichtung geknüpft, dass Gegenrecht gehalten werde. Den meisten Kantonen fehlt jedoch die ausdrückliche Gesetzesgrundlage, was im Hinblick auf einen umfassenden Informationsaustausch unter sämtlichen Steuerbehörden kritisiert worden ist (140).

6. Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen

Eine erste wichtige Grundlage für einen - allerdings inhaltlich nur beschränkten interkantonalen Informationsaustausch - wurde mit dem Abschluss des Konkordates über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 10. Dezember 1948 - es sind ihm inzwischen alle Kantone beigetreten - geschaffen (141).

Auf Anfrage hin besteht gem. Art. 3 des Abkommens eine gegenseitige Auskunftspflicht über die Steuereinschätzung von weggezogenen oder neu zugezogenen Steuerpflichtigen. Die Verlegung von Steuerobjekten juristischer Personen durch Gründung einer Sitzgesellschaft oder einer Stiftung ist von Amtes wegen

138 BGE 85 I 103; Reimann/Zuppinger/Schärner § 82 N 20, 192 N 95ff.

139 Z.B. BS § 9 Abs. 3, BL § 111 Abs. 2, SH Art. 73 Abs. 3, AR Art. 83 Abs. 2, 157 Abs. 2, FR Art. 105, SZ § 59 Abs. 1, SO § 88 Abs. 1, TI Art. 151 Abs. 2, UR Art. 57 Abs. 1.

140 Schreiber S. 63.

141 AS 1949 S. 1364 = ZStB Nr. 73/31.

dem bisherigen steuerberechtigten Kanton zu melden (142). Eine weitergehende Informationspflicht ist nicht vorgesehen.

7. Rechtshilfek Konkordat

Umfassend ist die Zusammenarbeit unter den Kantonen bei der Vollstreckung von Steueransprüchen geregelt. Nach dem Konkordat betr. die Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlichrechtlicher Ansprüche (Rechtshilfek Konkordat) vom 20. Dezember 1971 (143), dem alle Kantone beigetreten sind, besteht die Verpflichtung zum gegenseitigen Beistand bei der Eintreibung und Vollstreckung von öffentlichrechtlichen Ansprüchen auf Geld- oder Sicherheitsleistung zugunsten des Kantons oder der Gemeinden oder der von ihnen errichteten Körperschaften, Anstalten und Zweckverbänden (144).

8. Richtlinien für das interkantonale Informationswesen

Allgemein war man sich der Notwendigkeit des Informationsaustausches gerade auch zwischen den Steuerbehörden der Kantone bewusst, doch fehlte wie erwähnt eine gesetzliche Grundlage, welche alle Steuerbehörden generell zur gegenseitigen Amtshilfe verpflichtet hätte (145).

Auf freiwilliger Basis fand dennoch seit langem ein reger Auskunftsaustausch zwischen den Behörden der Kantone und des Bundes statt, welcher sich auf die von der Konferenz staatlicher Steuerbeamter geschaffenen Richtlinien für das interkantonale Informationswesen (146) stützte. Die rechtliche Zulässigkeit dieses Auskunftsdienstes wurde allerdings bestritten (147), fehlte doch auch in den meisten kantonalen Steuergesetzen eine Vorschrift, welche das Abweichen von der Schweigepflicht gerecht-

142 Vgl. auch Flubacher S. 49f.

143 AS 1972 S. 153 = ZStB Nr. 73/11.

144 Vgl. auch Flubacher S. 52ff.

145 Flubacher S. 49; Schreiber S. 42; Reimann/Zuppinger/Schärer § 81 N 9, 82 N 19.

146 Vgl. dazu hinten V.B.

147 Schreiber S. 42.

fertigt hätte (148).

Zumindest aus Art. 320 Ziff. 2 StGB kann die Rechtmässigkeit des Informationsaustausches dennoch bejaht werden. In der Anordnung des Auskunftsdienstes durch die vorgesetzte Behörde ist auch die Einwilligung zur Abweichung vom Steuergeheimnis enthalten (149). Dass die öffentlichen Interessen an der Preisgabe des Steuergeheimnisses diejenigen des Steuerpflichtigen an der Geheimhaltung hier überwiegen, braucht nicht speziell betont zu werden.

Die letzten rechtlichen Bedenken gegenüber der Zulässigkeit einer generellen interkantonalen Amtshilfe in Steuersachen dürften spätestens mit der Inkraftsetzung des BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden beseitigt werden (150). Art. 39 Abs. 2 RGE verpflichtet die Steuerbehörden, einander gegenseitig die benötigten Auskünfte kostenlos zu erteilen und auf Verlangen in amtliche Akten Einsicht zu gewähren.

IV. Umfang und Verwendung der Informationen

A. Umfang

Ist der Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden auch grundsätzlich zulässig, ja dem Steuerrecht immanent, so sind doch gewisse Schranken zu beachten. Der Informationsaustausch und damit auch die Durchbrechung des Steuergeheimnisses rechtfertigt sich einzig soweit, als das Interesse an einer richtigen und vollständigen Veranlagung eines Steuerpflichtigen dessen Geheimhalteinteresse vorgeht. Das bedeutet gleichzeitig,

148 Vgl. vorn 5.

149 Schreiber S. 63/64. Für das Zürcher Recht findet sich die Ermächtigung in einer Verfügung der Finanzdirektion, ZStB Nr. 25/91, vgl. vorn N 110.

150 Vgl. vorn N 125.

dass das Steuergeheimnis zwischen den Steuerbehörden keineswegs gegenstandslos ist und nicht nur gegenüber anderen Verwaltungsbehörden oder privaten Drittpersonen seine Berechtigung hat (151). Gerade weil den Steuerbehörden nicht nur die finanziellen Verhältnisse eines Pflichtigen bekannt werden, sondern ihnen häufig auch Einblick in weitere, steuerlich unmassgebliche Teile der Privatsphäre ermöglicht wird, an deren Geheimhaltung der Pflichtige ein schutzwürdiges Interesse hat, kann von einer völligen Aufhebung der Schweigepflicht zwischen den Steuerbehörden keine Rede sein.

Die Amtshilfepflicht erfährt eine ganz grundsätzliche Einschränkung durch die Prinzipien der Gesetzmässigkeit, Verhältnismässigkeit, Erforderlichkeit und Zumutbarkeit jeder Verwaltungstätigkeit (152). Ihr Umfang bestimmt sich nach dem verfolgten Zweck. Der Informationsaustausch hat zudem den Erfordernissen des Datenschutzes Rechnung zu tragen.

1. Gesetzmässigkeit

Jede Verwaltungstätigkeit hat sich in dem vom Gesetz gesetzten Rahmen zu halten; ohne Rechtsgrundlage darf nicht gehandelt werden (153). Auf die Amtshilfe übertragen bedeutet dies, dass sowohl die ersuchte wie die ersuchende Behörde befugt sein müssen, die betr. Auskunft einzuholen bzw. zu geben. Dabei genügt es, wenn der mit der Amtshilfe verfolgte Zweck nicht mit demjenigen der ursprünglichen Informationsbeschaffung in Widerspruch steht. Diese Uebereinstimmung wird auf dem Gebiet des Steuerrechts regelmässig gegeben sein.

Ohne Belang ist die Unterschiedlichkeit der gesetzlich dafür zur Verfügung gestellten Erforschungsmittel. So kann es einer kantonalen Steuerbehörde nicht untersagt sein, eine auf Grund

151 So ASA 31 S. 147 E.2; ebenso Bösch ZBl 33 S. 69.

152 Zweifel ASA 49 S. 541; Imboden/Rhinow S. 34Off.; Schwarzenbach Verwaltungsrecht S. 76, 96.

153 Imboden/Rhinow S. 353.

des WStB (Art. 90 Abs. 6) direkt beim Dritten eingeholte Bescheinigung auch für die Veranlagung der Staatssteuer zu verwenden, nur weil das entsprechende kantonale Recht eine direkte Beschaffung durch die Steuerbehörden nicht vorsieht; denn beide Gesetze verfolgen das gleiche Ziel, die Durchsetzung einer richtigen Steuereinschätzung. Solange die von der angegangenen Behörde verlangten Auskünfte gesetzmässig erhoben worden sind, kann es für deren Weitergabe nur darauf ankommen, ob der Verwendungszweck nach beiden Steuergesetzen derselbe ist.

Eine qualifizierte gesetzliche Schweigepflicht schliesst den Informationsaustausch allerdings aus: Die anlässlich der Prüfung bei einer Bank von der Verrechnungssteuer- resp. Stempelabgabebehörde gemachten Feststellungen dürfen nur für die Durchführung der Verrechnungssteuer resp. der Stempelabgabe verwendet werden (Art. 40 Abs. 5 VStG, 37 Abs. 5 StStG). Jede Auskunft darüber an eine andere Steuerbehörde des Bundes oder der Kantone und deren Verwendung für eine andere Steuer ist untersagt. Eigentliche Bankgeheimnisse müssen selbst der vorgesetzten Behörde, den anderen Inspektionsabteilungen oder den Hauptabteilungen der EStV verschwiegen werden. Die Kontrollbehörde ist selber ans Bankgeheimnis gebunden (154, 155).

Dagegen kann keine noch so strenge kantonale Schweigepflicht (156) einer bundesrechtlichen Amtshilfepflicht, wie sie bspw.

154 Vgl. vorn § 4 II.B.; Pfund ASA 47 S. 234 N 14.

155 Diese Bindung ans Bankgeheimnis gilt allerdings auch nicht unbeschränkt. Werden bei der Kontrolle der Angaben des Pflichtigen Unregelmässigkeiten entdeckt, welche die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens erforderlich machen (vgl. vorn § 9 II.B.), so kann es nicht auch Sinn des Bankgeheimnisschutzes sein, widerrechtliches Handeln zu schützen. Die Grenze des Geheimnisschutzes liegt da, wo gegen einen Pflichtigen steuerstrafrechtlich vorgegangen werden muss (ASA 31 S. 149). Die Inspektionsabteilung der EStV wird in einem solchen Fall auskunftspflichtig und hat auch die für die Durchführung des Strafverfahrens notwendigen, unter das Bankgeheimnis fallenden Tatsachen preiszugeben.

156 Z.B. GE Art. 247 Abs. 1: "... garder le secret le plus absolu ..."

das Wehrsteuerrecht (Art. 70, 90 Abs. 1), das VStG (Art. 36 Abs. 1) oder das StStG (Art. 32 Abs. 1) vorsehen, entgegengehalten werden (157).

2. Verhältnismässigkeit, Erforderlichkeit, Zumutbarkeit

Eine zweite grundsätzliche Einschränkung erfährt die Amtshilfepflicht durch das Gebot der Verhältnismässigkeit (Uebermassverbot) jeder Verwaltungstätigkeit (158). Die Amtshilfe und die damit verbundene Abweichung vom Steuergeheimnis ist nur soweit gerechtfertigt, als sie für die andere Verwaltungsbehörde zur richtigen Durchführung ihrer Tätigkeit geeignet und notwendig ist. Das Mittel soll dem verfolgten Zweck angemessen sein (159).

Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit gilt schon bei der Erstbeschaffung von Informationen beim Steuerpflichtigen: Es dürfen nur solche Angaben verlangt werden, die für die richtige Erfüllung der gesetzlichen Aufgabe zumutbar, geeignet und erforderlich sind (160).

Eine Amtshilfepflicht resp. -berechtigung besteht nur für Tatsachen, die für die Veranlagung eines Pflichtigen von Bedeutung sein können (Art. 90 Abs. 1 WStB). Es sind lediglich die zur Erfüllung der steuerlichen Aufgaben zweckdienlichen Meldungen zu erstatten und die benötigten Auskünfte zu erteilen (Art. 36 Abs. 1 VStG, 32 Abs. 1 StStG) (161). Selbst notwendige Informationen sind aber auch nur so weit geschuldet, als ihre Erteilung der Behörde zumutbar ist (162).

3. Datenschutz

Die von den Steuerbehörden geübte Informationspraxis wird den

157 Bundesrecht bricht kantonales Recht. Imboden/Rhinow S. 125.

158 Imboden/Rhinow S. 342.

159 BGE 94 I 600f.; Pra 66 Nr. 200 S. 490 E.4.

160 Art. 89 Abs. 2 WStB: "... für die Veranlagung von Bedeutung sein können ..."; vgl. vorn § 12 I.

161 Aehnlich Art. 81 WStB: die erforderlichen Angaben.

162 Zimmerli ZSR 97 II S. 13ff.; Zweifel ASA 49 S. 540.

Forderungen des Datenschutzes, wie sie in den Richtlinien des Bundesrates vom 16. März 1981 (163) enthalten sind, weitgehend gerecht: Danach soll die Verwaltungstätigkeit gesetz- und verhältnismässig erfolgen und für die Erfüllung der gesetzlichen Aufgabe, bei der Beschaffung, Bearbeitung und Weitergabe von Personendaten geeignet und erforderlich sein. Der Austausch von Informationen und deren weitere Verwendung muss mit dem ursprünglichen Zweck der Beschaffung und Bearbeitung vereinbar sein.

Immerhin kann die Zweckbindung der erhobenen Personendaten gewisse Probleme beim Informationsaustausch mit Behörden einer anderen Steuerhoheit, insbesondere aber mit Nichtsteuerbehörden aufwerfen. Die Zweckübereinstimmung wird im Einzelfall zu prüfen sein. Der Betroffene soll darauf vertrauen können, dass die von ihm erteilten Angaben nur zu dem Zweck verarbeitet und weitergegeben werden, zu welchem sie bei ihm erhoben worden sind.

B. Verwendung

Die auskunftsempfangende Behörde ist selbst wiederum ans Steuergeheimnis gebunden. Eine Abweichung davon, die Verwendung und Weitergabe der Informationen, ist nur im Rahmen des Legalitäts- und Verhältnismässigkeitsprinzips gestattet.

Die Auskünfte dürfen nur zu dem Zweck verwendet werden, für welchen sie beschafft worden sind und nur in dem Umfang, wie sie für den ordentlichen Gang der Verwaltung notwendig sind. Die Durchführung von Kreuzkontrollen (164) anhand von Informationen, die in keinem direkten Zusammenhang mit der Veranlagung des Pflichtigen stehen, sondern den Steuerbehörden dabei nur rein zufällig bekannt geworden sind, steht mit dem Steuergeheimnis kaum in Einklang. Gegen die Veranlagung eines Dritten aufgrund von Bescheinigungen und Auskünften, welche im Einschätzungsverfahren eines anderen Steuerpflichtigen erteilt worden

163 Vgl. vorn N 20.

164 Vgl. vorn § 12 II.

sind, kann dagegen nichts eingewendet werden. Ja es entspricht gerade dem vom Gesetz verfolgten Ziel, den beim einen Steuerpflichtigen als Schuld zum Abzug zugelassenen Betrag beim Gläubiger als Guthaben besteuern zu können (165).

V. Form des Auskunftsaustausches

A. Allgemeines

Sind die Voraussetzungen für die Amtshilfepflicht erfüllt, haben die Steuerbehörden einander auf Anfrage hin alle benötigten Auskünfte zu erteilen und Einsicht in die amtlichen Akten zu gewähren (z.B. Art. 70, 90 Abs. 1 WStB).

Daneben besteht in begrenztem Mass regelmässig auch eine spontane oder periodische Meldepflicht: Im Wehrsteuerrecht ist es etwa die Meldung der Veranlagungsergebnisse (Art. 94) oder der Steuerobjekte, die sich ausserhalb des Veranlagungsortes eines Pflichtigen befinden (Art. 81). VStG und StStG verpflichten die Steuerbehörden ganz allgemein zur kostenlosen Erstattung zweckdienlicher Meldungen (Art. 36 Abs. 1 resp. 32 Abs. 1). Das Zürcher Steuerrecht schreibt den Steuerbehörden vor, über die bei der Einschätzung eines Pflichtigen bekannt gewordenen Tatsachen, die für die Veranlagung eines anderen Pflichtigen von Bedeutung sein können, dem Kantonalen Steueramt Meldung zu erstatten (§ 37 VV). Im Harmonisierungsgesetz (Art. 39 Abs. 2 RGE) findet sich eine dem Art. 81 WStB analoge Bestimmung: Ist ein im Kanton ansässiger Steuerpflichtiger noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig, ist jene Steuerbehörde von der Steuererklärung und der Veranlagung in Kenntnis zu setzen.

Ueber Notwendigkeit, Zweckmässigkeit und Umfang der beanspruchten Amtshilfe befindet die die Auskunft einfordernde Steuerbehörde. Eine unbegründete Verweigerung der Amtshilfe stellt eine Verletzung der Dienstpflicht dar. Ist die geforderte Aus-

kunft gesetzlich gar nicht vorgesehen oder geht über das erlaubte Mass hinaus, so darf und muss die Unterstützung verweigert werden (166).

B. Richtlinien für das interkantonale Informationswesen

In der Praxis gelangen für den Auskunftsaustausch zwischen den Steuerbehörden der Kantone untereinander und gegenüber dem Bund weitgehend die von der Konferenz staatlicher Steuerbeamter (167) geschaffenen Richtlinien für das interkantonale Informa-

166 Blumenstein System S. 404; Flubacher S. 45; Schreiber S. 40.

167 Die Konferenz staatlicher Steuerbeamter, eine Vereinigung von Steuerbeamten des Bundes und der Kantone, hatte sich bereits bei ihrer Gründung im Jahre 1919 die Förderung des interkantonalen Meldewesens zu einem Hauptanliegen gemacht. Schon bald wurde die kantonale Finanzdirektorenkonferenz eingeschaltet, welche ihre Unterstützung bei allen Bestrebungen um die Vervollkommnung des interkantonalen Meldewesens zusicherte. 1921 lagen die ersten Thesen über die mögliche Ausgestaltung des Informationswesens vor. Anfangs der 30er Jahre kam ein Entwurf zu einem interkantonalen Abkommen über das Meldewesen zustande (vgl. Bösch ZBl 33 S. 65ff.), wurde aber von der Finanzdirektorenkonferenz abgelehnt. Ein zweiter Entwurf von 1938 konnte sich ebenfalls nicht durchsetzen.

In den 50er Jahren wurde ein neuer Anlauf zur Reglementierung des Informationswesens unternommen. 1952 formulierte und 1956 bereinigte Thesen wurden zur Grundlage der Richtlinien für das interkantonale Informationswesen vom 10. Mai 1957 (vgl. ASA 25 S. 485ff.). Die vom Ausschuss der Konferenz staatlicher Steuerbeamter im Einvernehmen mit der EStV aufgestellten Richtlinien sollten die praktische Anwendung der Thesen erläutern und die Zusammenarbeit zwischen den kantonalen Steuerverwaltungen untereinander und gegenüber der EStV fördern. Zur Vereinheitlichung und Vereinfachung der Meldungen wurden Meldeformulare geschaffen.

1977 sind die Richtlinien überholt und den veränderten Bedürfnissen angepasst worden. Insbesondere drängte sich die Berücksichtigung des BG über Massnahmen gegen die Steu-
erhinterziehung vom 9.6.1977 auf. Dieses brachte mit der Aenderung der Art. 89 Abs. 2 und 3 und 90 Abs. 5 und 6 WStB eine erhebliche Erweiterung der Mitwirkungspflichten von Steuerpflichtigem und Dritten mit sich und verbreiterte damit auch die Basis für den Informationsaustausch.

tionswesen (168) vom 1. Juli 1977 zur Anwendung. Sie stellen eine Art Ausführungsvorschrift zur gesetzlich angeordneten Amtshilfepflicht der Steuerbehörden dar, haben aber selbst keinen verbindlichen Charakter. Die Steuerbehörden halten sich freiwillig daran (169).

Die Neuformulierung der Richtlinien im Jahre 1977 hat dem interkantonalen Informationswesen mehr Gewicht verliehen. Der Konferenz staatlicher Steuerbeamter ist es damit gelungen, Ordnung in den verschiedenen Rechtsgrundlagen in Bund und Kantonen für die gegenseitige Amtshilfe zu schaffen: Das interkantonale Informationswesen stützt sich danach auf die einschlägigen kantonalen Vorschriften, die Art. 70, 71, 72, 80, 81, 90, 91 und 139 WStB, 4 Abs. 2 lit. c und 7 Abs. 2 WUStB, 36 VStG und 32 StStG. Letzter Zweifel an der rechtlichen Zulässigkeit des Informationsaustausches und Befürchtungen um die Verletzung des Steuergeheimnisses (170) können damit wohl als unbegründet beseitigt werden.

Neben den auf Anfrage zu erteilenden Auskünften haben die Steuerbehörden auch von sich aus den zuständigen kantonalen oder eidgenössischen Steuerverwaltungen Feststellungen zu melden, die für die Besteuerung eines Pflichtigen von Bedeutung sein können. Darunter fallen insbesondere: Aenderungen des Wertes, Bestandes, Eigentums oder der Nutzniessung an Grundstücken eines ausser Kanton wohnhaften Steuerpflichtigen; hypothekarisch gesicherte Forderungen; Anteile an Kollektiv-, Kommandit- und einfachen Gesellschaften; Erbanfälle, Vermächtnisse und Schenkungen; Bezüge von Verwaltungsratsmitgliedern einer juristischen Person; verdeckte Gewinnausschüttungen juristischer Personen; Beziehungen schweizerischer Steuerpflichtiger zu Personen oder Firmen im

168 ASA 46 S. 323ff. = ZStB Nr. 25/94.

169 Die kantonale Finanzdirektorenkonferenz hat die neuen Richtlinien gutgeheissen und sie den Steuerverwaltungen zur Beachtung und Befolgung empfohlen.

170 Vgl. vorn III.B.8.

Ausland; Kapitalleistungen, Renten und Pensionen gem. VStG und Quellensteuerrückerstattungen; von Aktiengesellschaften ausgerichtete Leistungen (Dividenden, Boni, Gratisaktien), Bewertung nichtkotierter Wertpapiere; Feststellungen über schwere Steuerwiderhandlungen und Hinterziehungen, etc.

Obwohl gegen die Nichteinhaltung der Richtlinien keine Sanktionsmöglichkeit besteht - die Kommission, welche für die Durchführung des Informationswesens besorgt ist, verfügt über keine zwangsrechtlichen Mittel - wird nach Aussagen der zuständigen Stellen der EStV und der Kantone im allgemeinen den Richtlinien nachgelebt, insbesondere was Meldungen über die Steuerauscheidung und verdeckte Gewinnausschüttungen anbetrifft. Auskunftsersuchen werden grundsätzlich alle erfüllt, Spontanmeldungen liegen zu einem gewissen Grad im Ermessen des Steuerbeamten. Zeitdruck, Personal- und Geldmangel veranlassen die Steuerverwaltungen, nur diejenigen Meldungen zu machen, die tatsächlich erfolgsversprechend sind. Ist der Informationsaustausch aus praktischen Gründen auch limitiert, so ist dessen Qualität dafür umso besser.

§ 14 Auskunftsaustausch mit den übrigen Verwaltungsbehörden

I. Einleitung

Das Steuergeheimnis ist grundsätzlich absolut. Es besteht gegenüber allen anderen Verwaltungsbehörden des Bundes, der Kantone und der Gemeinden, den Gerichten wie den Privatpersonen (171).

Während die Schweigepflicht zwischen den Steuerbehörden regelmässig aufgehoben ist (172), muss die Abweichung vom Steuergeheimnis gegenüber anderen Verwaltungsbehörden zweifellos als Ausnahme betrachtet werden (173). Die Eigenschaft als Verwaltungsbehörde verhilft gegenüber anderen Dritten zu keiner besseren Stellung (174). Beamte können weder einen Anspruch auf Akteneinsicht noch auch nur auf uneingeschränkte Einsicht ins Steuerregister geltend machen (175). Lediglich soweit es das Steuergesetz zulässt, wird ihnen - wie jedem Dritten - das Steuerregister offengelegt oder Steuerausweise abgegeben, aus denen die Steuerfaktoren eines Pflichtigen, aber auch nur diese, ersichtlich sind (176).

Das Interesse einer anderen Verwaltungsbehörde an der Offenlegung bestimmter Steuerverhältnisse kann dasjenige an der Wahrung des Steuergeheimnisses dennoch überwiegen. Die Auskunftserteilung der Steuerbehörden an sie ist dann als zulässig zu betrachten, wenn dafür eine gesetzliche Grundlage, die ausdrückliche Ermächtigung der vorgesetzten Behörde und/oder das Einverständnis des Betroffenen vorliegt.

171 Bosshardt S. 224; Känzig Art. 71 N 3; Masshardt S. 355; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 82 N 9; Rivier S. 303; Stör ZBl 48 S. 233.

172 Vgl. vorn § 12 und 13.

173 Bosshardt S. 226; Masshardt S. 355.

174 Oberson II S. 592.

175 ZBl 47 S. 185.

176 Vgl. hinten § 15 II.

II. Rechtsgrundlagen

A. Amtshilfe an andere Verwaltungsbehörden

1. Rechtsgrundlagen im Steuerrecht

Die Steuergesetze selbst enthalten regelmässig keine Ausnahmebestimmung vom Steuergeheimnis zugunsten anderer Verwaltungsbehörden, so auch diejenigen des Bundes und des Kantons Zürich nicht.

Immerhin ist aufgrund der Generalklausel des Art. 320 Ziff. 2 StGB, des Art. 21 BtG i.V.m. 4 BO I im Bund und der einschlägigen Bestimmungen des kantonalen Rechts (z.B. Zürich § 82 Abs. 2 StG) die Befreiung von der Schweigepflicht durch die vorgesetzte Behörde - im Bund der Bundesrat oder das Eidg. Justiz- und Polizeidepartement, im Kanton Zürich die Finanzdirektion - und nur durch diese (177) möglich. Nach sorgfältiger Abklärung der Verhältnisse und der einander entgegenstehenden Interessen kann die Steuerbehörde generell oder nur für den Einzelfall zur Auskunft ermächtigt werden. An das die Preisgabe des Steuergeheimnisses rechtfertigende Interesse sind jedoch hohe Anforderungen zu stellen. Einzig ein sachlich begründetes, gewichtiges öffentliches Anliegen vermag zu genügen (178). Nur verwaltungsinterne Gründe, etwa die Rationalisierung des Verfahrens oder die Kosteneinsparung, fallen dafür allerdings zu wenig ins Gewicht; zur Aufhebung des Steuergeheimnisses bedarf es eines Interesses der Allgemeinheit (179). Der Gesetzgeber hat die durch die Schweigepflicht bedingte Erschwernis im Gang der Verwal-

-
- 177 Auch gegenüber der obersten Stelle innerhalb einer Verwaltungsbehörde gilt die Schweigepflicht; diese ist nur gegenüber der unmittelbar vorgesetzten Stelle aufgehoben. Die direkte Mitteilung ohne Ermächtigung durch die vorgesetzte Behörde bedeutet eine Umgehung des Dienstweges. Sie verletzt das Amtsgeheimnis. Vgl. auch hinten § 18 I.B. und II.A.N 479.
- 178 Känzig Art. 71 N 4; Masshardt S. 355/56; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 82 N 10; Stör ZBl 48 S. 237; ASA 31 S. 147; vgl. auch vorn § 11 III.
- 179 Bosshardt S. 226.

tung bewusst in Kauf genommen; denn nur durch strikte Wahrung des Steuergeheimnisses kann das notwendige Vertrauensverhältnis zwischen Bürger und Staat hergestellt und aufrechterhalten werden.

Die vorgesetzte Behörde ist in ihrem (positiven oder negativen) Entscheid über die Entbindung vom Steuergeheimnis frei und braucht ihn nicht zu begründen. Auch der Richter kann dessen Zweckmässigkeit nicht überprüfen (180). Der Entscheid ist für die untergeordnete Stelle verbindlich. Die Ermächtigung verpflichtet zur Auskunft; die Verweigerung gebietet absolutes Stillschweigen.

2. Rechtsgrundlagen ausserhalb des Steuerrechts

Eine Auskunftspflicht der Steuerbehörden kann aber auch durch ein Gesetz ausserhalb des Steuerrechts begründet werden (181). Eine solche enthält bspw. Art. 93 AHVG bzw. 23 AHVV (182). Da die Einkommenshöhe Berechnungsgrundlage für die zu bezahlenden Beiträge bildet, sind die AHV-Behörden bei ihrer Tätigkeit auf die Zusammenarbeit mit den Steuerbehörden angewiesen. Die Unterstützungspflicht durch die Steuerbehörden des Bundes, der Kantone und der Gemeinden besteht nach diesen Amtshilfebestimmungen in der kostenlosen Erstattung zweckdienlicher Meldungen, der Erteilung der benötigten Auskünfte und der Gewährung der Akteneinsicht.

Keine generelle Ausnahme vom Steuergeheimnis i.S. einer gesetzlichen Auskunftspflicht wird im Zivil- und Strafprozess- oder im Verwaltungsverfahren gemacht (183). Ein als Zeuge vor-

180 BGE 87 IV 143/44.

181 Lex specialis derogat legi generali.

182 Ebenso das BG über die Invalidenversicherung Art. 66, die Erwerbsersatzordnung, der Militärpflichtersatz Art. 24 Abs. 2, der BB über die Bewilligungspflicht für den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland vom 21.3.1973 Art. 9 und 15, etc.

183 Art. 42 Abs. 3 BZPO, § 159 Ziff. 2 ZH-ZPO; Art. 78 BStPO, § 130 ZH-StPO (nicht ausdrücklich, jedoch geht das Steuergeheimnis als lex specialis vor).

geladenes Mitglied der Steuerbehörde (184) bedarf zur Aussage unter allen Umständen einer ausdrücklichen Ermächtigung durch die vorgesetzte Behörde. Diese hat im Einzelfall eine Abwägung der Interessen an der Geheimhaltung und an der Wahrheitsfindung im Prozess zu treffen.

Auskünfte an Gerichtsbehörden sind in der Regel abzulehnen. Die Öffentlichkeit des Gerichtsverfahrens und die Zugänglichkeit der Prozessakten für die Parteien stehen dem Steuergeheimnis entgegen. Ueberwiegende öffentliche Interessen vermögen jedoch auch hier eine Ausnahme von der Schweigepflicht zu rechtfertigen (185).

Das Steuergeheimnis geht als *lex specialis* aber auch der allgemeinen Strafanzeigepflicht der Beamten vor (186). Eine Ausnahme, die schon im Zweck des Steuerrechts selbst begründet ist, der gesetzmässigen Veranlagung eines jeden Steuerpflichtigen, bildet die Anzeigepflicht für Fiskaldelikte (187).

Obwohl keine Strafanzeigepflicht der Steuerbehörden besteht, darf diese bei Feststellung von Rechtswidrigkeiten bei der Erfüllung ihrer amtlichen Tätigkeit nicht untätig bleiben. Zwar kann auch aus der Natur des Beamtenverhältnisses keine Anzeigepflicht abgeleitet werden (188), doch könnte das Verschweigen von groben Verstössen gegen die öffentlichen Interessen, Sicherheit und Ordnung dem Steuerbeamten zur Anschuldigung wegen Begünstigung i.S.v. Art. 305 StGB gereichen. Da er trotz allem ans Steuergeheimnis gebunden ist, wird er seine Feststellungen nur der vorgesetzten Behörde (189) gegenüber mitteilen dürfen (190). Diese entscheidet dann über die Erhebung einer Strafan-

184 Vgl. vorn § 10 V.

185 Stör ZBl 48 S. 239.

186 § 21 Abs. 1 ZH-StPO; die BStPO kennt lediglich ein Anzeigerecht von jedermann, Art. 100.

187 So ausdrücklich § 81 ZH-StG, § 92 VV, Art. 19 VStrR, Art. 6 StStG.

188 Perrin S. 100/01.

189 So ausdrücklich § 39 VV.

190 Aus der allgemeinen Auskunftspflicht gegenüber einer hierarchisch übergeordneten Behörde ergibt sich, dass die Mitteilung geheimer Tatsachen an die Aufsichtsbehörde keine Verletzung der Schweigepflicht darstellen kann.

zeige (191). Das öffentliche Interesse wird regelmässig dort die Preisgabe des Steuergeheimnisses erfordern, wo es um die Verfolgung eines Verbrechens oder Vergehens i.S.d. StGB geht (192). Selbstverständlich ist sie bei der Verfolgung von Steuerbetrugsdelikten (193). Verneint wird das öffentliche Interesse dagegen bei Privatstrafklagen und Ehrverletzungsprozessen (194).

3. Rechtsgrundlagen für die Zürcher Steuerbehörden im besonderen

Nach der Verfügung der Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 22. April 1981 (195) über Auskünfte aus Steuerakten an Verwaltungs- und Gerichtsbehörden sind die Steuerbehörden immer dann informationspflichtig resp. -berechtigt, wenn entweder die ausdrückliche Einwilligung des Steuerpflichtigen, eine spezifische gesetzliche Verpflichtung oder - sofern die Amtshilfe im öffentlichen Interesse geboten erscheint - die Ermächtigung der Finanzdirektion vorliegt. Dazu gehören Auskünfte an:

- Steuerbehörden des Bundes, der Kantone und der Zürcher Gemeinden,
- die mit der Veranlagung des Militärpflichtersatzes betrauten Behörden und die Organe der eidg. Militärversicherung,
- die Organe der Alters- und Hinterlassenenversicherung und der IV sowie der zürcherischen Alters- und Invalidenbeihilfe,
- die zürcherischen Organe der Arbeitslosenversicherung,
- die eidgenössische Kommission für ausländische Entschädigungen,
- die Bewilligungsbehörden im Verfahren für Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland,
- das zürcherische Handelsregisteramt,
- die Polizeibehörden und Strafuntersuchungsbehörden für amtliche Leumundserhebungen,

191 Masshardt S. 358.

192 Pestalozzi S. 157.

193 Reimann/Zuppinger/Schärner § 82 N 15.

194 Reimann/Zuppinger/Schärner § 82 N 14.

195 ZStB Nr. 25/91.

- die Strafuntersuchungsbehörden und Strafgerichte, soweit ein strafrechtliches Verfahren wegen Steuerbetruges durchzuführen ist,
- die zürcherischen Notariate für die Aufnahme öffentlicher Inventare,
- das kantonale Landwirtschaftsamt und die zürcherischen Gemeindeverwaltungen für die Durchführung des BG über Bewirtschaftungsbeiträge an die Landwirtschaft mit erschwerten Produktionsbedingungen,
- die Aufsichtsbehörde über Stiftungen des Bundes, des Kantons und zürcherischer Gemeinden für die Ausübung der Aufsicht.

Ferner sind die Gemeindesteuerämter aufgrund einer Weisung der Finanzdirektion vom 14. Februar 1975 (196) verpflichtet, den Stipendienbehörden des Kantons Zürich auf Anfrage Ausweise über Reineinkommen und Reinvermögen sowie über das steuerbare Einkommen und Vermögen des Pflichtigen auszustellen. Eine gleichartige Auskunftspflicht besteht gegenüber Krankenkassen und Aerzten gem. Art. 22 Abs. 2 und 22bis Abs. 4 KUVG, soweit es um die Frage des Ausschlusses vom Tarifschutz bei Versicherten in sehr guten wirtschaftlichen Verhältnissen geht (197). In den übrigen Fällen von Auskunftsbegehren entscheidet über deren Erteilung die vorgesetzte Behörde von Fall zu Fall (198). Auskünfte, die keine Stütze in dieser Verfügung oder einer besonderen Ermächtigung finden, verletzen das Steuergeheimnis und sind daher strafbar.

Diese Zusammenstellung der Abweichungen vom Steuergeheimnis - wie sie sich auch in anderen Kantonen findet (199) - kommt dem Anspruch des Bürgers auf Vorhersehbarkeit staatlichen Handelns entgegen und fördert die Rechtssicherheit. Sie trägt aber

196 ZStB Nr. 25/96.

197 Vgl. Antwort des Regierungsrates des Kantons Zürich vom 5.11.1980 auf Kleine Anfrage von Kurt Egloff, Aesch; ferner Beschluss des Regierungsrates über die Abgrenzung der Versicherten in sehr guten wirtschaftlichen Verhältnissen in der Krankenversicherung vom 27.5.1981.

198 Reimann/Zuppinger/Schärner § 82 N 13.

199 Meng, S. 81, weist auf ein entsprechendes Kreisschreiben im Kanton Aargau hin.

auch den Forderungen eines zeitgemässen Datenschutzes Rechnung (200).

B. Auskunftserteilung an die Steuerbehörden (201)

Die Steuergesetze von Bund und Kantonen verpflichten die Mitglieder von Verwaltungsbehörden und Gerichten regelmässig, auf Ersuchen den Steuerbehörden Auskünfte über steuerlich relevante amtliche Wahrnehmungen zu erteilen (202).

Die Auskunftspflicht ist, verglichen mit derjenigen der Steuerbehörden untereinander, beschränkt. Weder trifft sie eine spontane Meldepflicht - Ausnahmen bestehen nur für die Anzeigepflicht von Fiskaldelikten (203) oder die Meldepflichten aus öffentlichen Registern, namentlich aus dem Grundbuch -, noch kann sie zu besonderen Nachforschungen zugunsten der Steuerbehörden verpflichtet werden; geschuldet sind allein Auskünfte aus amtlichen Registern und Akten. Privates Wissen ist irrelevant (204).

Die Bindung an ein qualifiziertes Amtsgeheimnis, wie Post-, Telefon- und Telegrafengeheimnis (z.B. Art. 90 Abs. 1 a.E. WStB) oder dasjenige der AHV-Behörden (205), hindert die Auskunftser-

200 Vgl. dazu auch die Richtlinien des Bundesrates, insbes. Ziff. 415, 421, 422. Vgl. vorn § 10 III., § 13 IV.A.3.

201 Vgl. auch vorn § 5 II.C., III.C., § 6 II.A.1., § 13 II.

202 Art. 90 Abs. 1 WStB, 36 Abs. 2 VStG, 32 Abs. 2 StStG, § 81 ZH-StG, Art. 39 Abs. 2 RGE.

Vgl. auch Weisung der Finanzdirektion über das Meldeverfahren der gegenüber Steuerbehörden zur Auskunft und Anzeige verpflichteten Verwaltungsbehörden und Beamten vom 12. Oktober 1978, OS 46 S. 909 = ZStB Nr. 25/89 und Kreisschreiben der Verwaltungskommission des Obergerichts des Kantons Zürich über das Meldeverfahren der gegenüber Steuerbehörden zur Auskunft und Anzeige verpflichteten Gerichte und Beamten vom 1. November 1978, ZStB Nr. 25/89a.

Vgl. ferner Bosshardt S. 227.

203 Z.B. § 39 ZH-VV.

204 Blumenstein System S. 403.

205 Art. 50 AHVG - eine Auskunftspflicht der Steuerbehörden gegenüber den AHV-Behörden besteht dagegen! Vgl. vorn A.2. IV-Behörden dagegen sind gegenüber der Steuerbehörde auskunftspflichtig.

teilung. Befreit sind jedoch auch die Behörden und Beamten der Kantonalbanken oder die Notare in ihrer Tätigkeit als Urkundspersonen (z.B. § 81 Abs. 2 ZH-StG) (206). Nach VStG (Art. 36 Abs. 2) und StStG (Art. 32 Abs. 2) kann die Amtshilfe ferner auch dann verweigert werden, wenn dieser wesentliche öffentliche Interessen entgegenstehen, die innere oder äussere Sicherheit von Bund und Kantonen gefährdet erscheint, oder die ersuchte Behörde in ihrer Tätigkeit wesentlich beeinträchtigt würde.

III. Umfang des Auskunftsaustausches

Ist die Rechtsgrundlage für die Auskunftserteilung an eine andere Verwaltungsbehörde auch vorhanden, beinhaltet sie keineswegs eine Verpflichtung zur schrankenlosen Amtshilfegewährung. Vielmehr hat sich diese in den allgemeinen Grenzen der Verwaltungstätigkeit zu halten, dem Legalitäts- und Verhältnismässigkeitsprinzip Genüge zu tun (207).

Sowohl die ersuchende wie die ersuchte Behörde müssen selbst gesetzlich ermächtigt sein, die verlangte Auskunft zu beschaffen. Die Amtshilfe darf nicht dazu missbraucht werden, der ersuchenden Behörde Informationen zu verschaffen, die sie selber wegen fehlender Kompetenz auf rechtlich einwandfreiem Weg gar nie in Erfahrung hätte bringen können (208).

Auskünfte sind nur soweit geschuldet, als dies im konkreten Fall unbedingt notwendig ist. Zweck und eingesetzte Mittel sollen in einem vernünftigen Verhältnis zueinander stehen (209). Dies gilt insbesondere auch für Auskünfte aus Gerichtsakten (210). Die steuerliche Auskunftsverpflichtung kann nur soweit bestehen, als sie dem Anspruch auf Schutz der persönlichen Ge-

206 Aubert/Kernen/Schönle S. 141; Masshardt S. 381 N 2;
Reimann/Zuppinger/Schärer § 81 N 3.

207 Vgl. auch vorn § 13 IV.

208 Breitenstein ZBl 48 S. 355.

209 Imboden/Rhinow S. 342.

210 = N 202.

heimsphäre aller an einem gerichtlichen Verfahren Beteiligten vorgeht. Sachverhalte, deren Kenntnis den Steuerbehörden nicht nützen, an denen anderseits aber die Parteien ein schützenswertes Geheimhalteinteresse haben, z.B. höchstpersönliche Angelegenheiten in Scheidungsprozessen, Fabrikations- und Geschäftsgeheimnisse in Forderungsstreitigkeiten, Leumundserhebungen, gelöschte Vorstrafen, etc. sind von der Auskunftspflicht ausgenommen. Die Steuerbehörden haben deshalb auch keinen Anspruch auf unbeschränkte Einsicht in die Gerichtsakten. Die Freigabe des ganzen Prozessstoffes wäre mit der gerichtlichen Geheimhaltepflicht nicht vereinbar und würde auch durch die steuerliche Auskunftspflicht nicht gedeckt. Den Steuerbehörden sind deshalb nur die steuerwesentlichen Aktenstücke zugänglich.

Im Rechtsmittelverfahren beschränkt sich das den beteiligten Parteien gewährte Einsichtsrecht auf die Prozessakten, d.h. auf diejenigen Steuerakten, welche der Rechtsmittelinstanz als Entscheidungsgrundlage weitergeleitet werden. Dies gilt nun aber auch für den Gemeinderat, der namens der einspracheberechtigten Gemeinde (211) als Prozesspartei auftritt. Er geniesst gegenüber dem Steuerpflichtigen keinerlei Privilegierung und hat insbesondere kein allgemeines Akteneinsichtsrecht (212).

Unzulässig, weil das kantonale Recht verletzend, war ein Ende der 60er Jahre ergangener Gemeinderatsbeschluss einer Zürcher Gemeinde, welcher dem Gemeinderatsausschuss die Befugnis zur Prüfung der Steuereinschätzungen einberäumen wollte. Dafür sollten ihm auch die Steuerakten zur Einsicht zur Verfügung gestellt werden. Die Mitwirkung des Ausschusses bezweckte eine strengere behördliche Kontrolle und sollte in einzelnen Fällen eine gerechtere Einschätzung ermöglichen. Nun ist aber für Steuerangelegenheiten innerhalb der Gemeinde grundsätzlich allein das Gemeindesteueramts zuständig und nur ihm stehen die Steuerakten of-

211 Z.B. gem. § 62 Abs. 3 ZH-StG, § 95 Abs. 3 AG-StG, § 121 LU-StG.

212 Meng S. 81; ZBl 47 S. 185.

fen. Mitgliedern anderer Gemeindebehörden sind sie nur insoweit zugänglich, als diesen besondere steuerliche Aufgaben übertragen sind, etwa der Kommission für Grundsteuern, der Steuererlassbehörde oder dem Gemeinderatsausschuss zur Erhebung von Einsprachen namens der Gemeinde. Andere Befugnisse, insbesondere im Rahmen der Einschätzung, können ihnen jedoch nicht übertragen werden. Die Zuständigkeit für die Einschätzung und die Mitwirkung bei der Einschätzung ist vom Steuergesetz eindeutig und verbindlich festgesetzt (§ 88 ZH-StG). Einschätzungsbeamter ist allein der Steuerkommissär. Das Gemeinderecht als Erlass geringerer Rangstufe vermag diese gesetzliche Ordnung nicht zu ändern.

Mitgliedern von Gemeindebehörden ist daher die Einsicht in Steuerakten nur erlaubt, soweit ihnen besondere steuerliche Aufgaben übertragen sind. Post, die eindeutig ans Gemeindesteueramts adressiert ist, darf deshalb vom Gemeinderatschreiber, der keinerlei steuerliche Funktionen ausübt, nicht geöffnet werden.

§ 15 Auskünfte an Dritte

I. Allgemeines

Jede Offenlegung der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen bedeutet einen Einbruch in dessen gesetzlich geschützte Geheimsphäre. Das Steuergeheimnis als qualifiziertes Amtsgeheimnis ist streng zu hüten und nur bei Vorliegen eines eindeutig höheren Interesses preiszugeben (213). Ist deshalb schon die Gewährung von Auskünften an Verwaltungsbehörden und Gerichte nur in Ausnahmefällen gestattet, so gilt dies erst recht für private Drittpersonen (214, 215).

Einblick in die steuerlichen Verhältnisse eines Pflichtigen kann einem Dritten jedoch gewährt werden, soweit der Betroffene die Steuerbehörden ausdrücklich von der Schweigepflicht entbindet und der Auskunftserteilung keine öffentlichen Interessen entgegenstehen (216). Abweichungen von der Schweigepflicht rechtfertigen sich im übrigen nur durch eine ausdrückliche gesetzliche Anordnung (217). Die einseitige Ermächtigung zur Auskunft durch die vorgesetzte Behörde i.S.v. Art. 320 Ziff. 2 StGB, Art. 21 BtG oder § 82 Abs. 2 ZH-StG ist dagegen ausgeschlossen. Es sind kaum derartig schwerwiegende Interessen vorstellbar, die eine Preisgabe des Steuergeheimnisses gegenüber einem Dritten ohne Zustimmung des Betroffenen rechtfertigen könnten. Auch ein noch so begründetes und achtenswertes persönliches, familiäres

213 Zuppinger ASA 50 S. 20 N 55.

214 Känzig Art. 71 N 3; Reichlin ZBl 53 S. 513; Rivier S. 303; Reimann/Zuppinger/Schärner § 82 N 9.

215 Nicht als Dritte im hier verstandenen Sinn gelten die als Sachverständige im Steuerverfahren beigezogenen Personen, der gesetzliche und vertragliche Vertreter des Steuerpflichtigen. Vgl. Reichlin ZBl 53 S. 513; vorn § 2 IV.

216 BGr ASA 18 S. 26; Masshardt S. 355/56.

217 Reimann/Zuppinger/Schärner § 82 N 16.

oder geschäftliches Interesse eines Dritten (218) muss gegenüber dem Steuergeheimnis zurücktreten (219).

II. Steuerbuchauflage und Steuerausweis

A. Gesetzliche Regelung

Zahlreiche Steuergesetze sehen eine - inhaltlich allerdings beschränkte - Ausnahme vom Steuergeheimnis in Form der öffentlichen Auflage des Steuerbuches und/oder der Ausstellung von Steuerausweisen vor (220).

Die Angaben, die über einen bestimmten Steuerpflichtigen gemacht werden, beschränken sich in jedem Fall auf die Steuerfaktoren, auf das steuerbare Einkommen und Vermögen, Ertrag und Kapital. Kein Aufschluss wird über deren Zusammensetzung erteilt (221). Grundsätzlich sind nur die Zahlen der letzten rechtskräftigen Veranlagung erhältlich; manchmal erstreckt sich die Auskunftsgewährung aber auch auf weiter zurückliegende oder noch nicht in Rechtskraft erwachsene Einschätzungen (222). Unzulässig ist indessen die Publikation derjenigen Steuerpflichtigen, die mit ihren Steuerzahlungen in Rückstand sind. Auskünfte sind darum nur aus dem eigentlichen Steuerregister möglich, welches die in der Gemeinde steuerpflichtigen natürlichen und juristischen Personen erfasst und einzig über das Ergebnis der Einschätzung Aufschluss gibt. Unter dem Steuergeheimnis verbleiben auf jeden Fall die Steuerakten und das Steuerbezugsregister (223).

218 Die Verweigerung der Auskunft über ausstehende Steuern bewirkt bspw., dass der Dritte sich über die tatsächliche Finanzlage und die Kreditwürdigkeit einer Person ein falsches Bild macht.

219 Reichlin ZBl 53 S. 514.

220 Vgl. ausführlich Flubacher S. 160ff.

221 Reimann/Zuppinger/Schärner § 83 N 2.

222 Reimann/Zuppinger/Schärner § 83 N 6.

223 Oberson II S. 592.

Eine ganze Reihe von Kantonen (224) kennt die öffentliche Auflage des Steuerregisters (225), teilweise auch deren Drucklegung. Die Ausgestaltung des Auskunftsrechts ist im einzelnen verschieden; die meisten Steuergesetze beschränken dieses auf einen bestimmten Zeitraum oder auf die in der Gemeinde oder im Kanton ansässigen Steuerpflichtigen. Fast alle Kantone sehen (zusätzlich) die Möglichkeit vor - z.T. nur gegen Gebühr oder bei Nachweis eines begründeten Interesses -, Dritten Auszüge aus dem Steuerregister auszustellen (226). Daneben bleiben wenige Kantone (227) und der Bund (228), die keinerlei Auskünfte an Drittpersonen erteilen.

B. Motivation

Mit der Publizität der Steuerregister und der Ausstellung von Steuerausweisen werden steuerpolitische Zielsetzungen verbunden. Insbesondere will sie zur Hebung der Steuermoral beitragen. Die allgemeine Zugänglichkeit der Steuerfaktoren soll auf den einzelnen Pflichtigen psychologischen Druck ausüben und ihn zur Steuerehrlichkeit veranlassen, müsste er bei ungenügender Besteuerung doch befürchten, denunziert zu werden (229). Tatsächlich wird denn auch die Mithilfe der Bürger bei der Aufdeckung von Steuerhinterziehungen erwartet. Einige Kantone räumen den in der Gemeinde ansässigen Steuerpflichtigen gar ein Einspracherecht gegenüber der Steuereinschätzung eines Mithürgers ein (230). Die Publizität soll es geschäftlich interessierten Personen, bspw. Banken oder privaten Kreditgebern, aber auch erlauben,

224 Früher waren es noch mehr; bis 1970 zählte auch der Kanton Zürich dazu.

225 AG, BE, FR, JU, LU, NE, NW, SO, TI, TG, VS, ZG, OW.

226 Mit im einzelnen voneinander abweichenden Regelungen die Steuergesetze von AI, AR, BE, GR, JU, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZH § 83.

227 BL, BS, GE, GL, UR.

228 Art. 76 Abs. 2 WStB.

229 Oberson II S. 592.

230 Z.B. § 95 Abs. 3 AG-StG, § 121 LU-StG.

die Finanzlage ihrer Schuldner oder potentiellen Kunden einfach und verlässlich abzuklären.

C. Kritik

Die öffentliche Auflage der Steuerregister, die Drucklegung von Steuerlisten, aber auch die Ausstellung von Steuerausweisen ist seit deren Einführung politisch stark umstritten (231). Den in sie gesetzten Erwartungen konnte die Publizität der Steuerfaktoren bisher nicht gerecht werden. Ja sie trug wohl eher zur Senkung denn zur Hebung der Steuermoral bei. Der angestrebte Kontrolleffekt wurde nicht zuletzt auch durch die Entwicklung der modernen Lebensverhältnisse vereitelt: zunehmende Anonymität infolge grösserer Wohnorte und "Schlafstädten".

Mit der Publizität sind viele negative Effekte verbunden. Die Möglichkeit, in Erfahrung zu bringen, wieviel der Nachbar tatsächlich versteuert, erweckt Neugier, in der Folge aber auch Neid, Hass und Missgunst. Das Gefühl, es gehe die anderen Leute eigentlich nichts an, was man dem Staat an Steuern abliefere, lässt den Pflichtigen seine Steuerehrlichkeit "dosieren" und in der Steuererklärung nicht alles deklarieren (232). Gute Steuerzahler hat es zum Wegzug, andere am Zuzug gehindert (233). - Diese Auswirkungen sind umso bedenklicher, als die zur Publikation gelangenden Steuerfaktoren ein verfälschtes Bild vermitteln und über die tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse eines Pflichtigen wenig aussagekräftig sind. Unbekannt bleiben u.a. die Höhe vorgenommener Sozialabzüge, geltend gemachter Berufsauslagen und Kapitalgewinne auf beweglichem und unbeweglichem Vermögen. Zudem sind die publizierten Zahlen oft

231 Flubacher S. 163; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 83 N 1.

232 Stirnimann StR 10 S. 613.

233 Basellandschaftliche Steuerpraxis I (1953) S. 15; Kreisreiben des Bundesrates an die Kantonsregierungen vom 8. Dezember 1944.

3-4 Jahre alt (234). Die laufende Geldentwertung kommt folglich darin ebenfalls nicht zum Ausdruck.

Brauchbare Meldungen über ungenügende Versteuerungen sind aus vorgenannten Gründen bei den Steuerbehörden selten eingegangen. Zumeist handelte es sich um Denunziationen, haltlose Anschuldigungen und Verdächtigungen (235). Auch die Popularbeschwerde, wie sie das aargauische und luzernische Steuerrecht kennen (236), brachte kaum etwas ein (237). Schliesslich kam es zu Missbräuchen, indem Informationen aus Steuerregistern in unsachlicher Weise in politische Diskussionen eingebracht worden sind.

Der Kanton Zürich hat als Konsequenz mit der Gesetzesrevision von 1970 die Möglichkeit der Auflage und der Publikation von Steuerregistern abgeschafft. Hingegen kann nach wie vor jedermann gegen Gebühr einen Ausweis über Einkommen und Vermögen oder Ertrag und Kapital eines Steuerpflichtigen erhalten (§ 83). Im Hinblick auf die Steuergesetzesrevision von 1983 wurden allerdings wiederum Stimmen laut, welche die Wiedereinführung der öffentlichen Auflage der Steuerregister fordern (238).

234 In der Praxis vergehen häufig 1-2 Jahre bis eine rechtskräftige Veranlagung vorliegt, die sich, wie bspw. das Wehrsteuerrecht, gar auf die beiden der Haupttaxation vorangehenden Jahre stützt.

235 Dazu zu zählen ist in einem gewissen Mass auch die Mitteilung des Gemeinderates einer Zürcher Gemeinde an den Vorsteher des eidg. Militärdepartementes, mit welcher auf einen Generalstabsoffizier aufmerksam gemacht werden wollte. Dieser hatte ein Steuererlassgesuch gestellt. Er schien dem Gemeinderat wegen seiner angespannten finanziellen Lage ein erhöhtes Sicherheitsrisiko darzustellen und besonders anfällig für gut bezahlte Spionageaufträge zu sein. Vgl. Beobachter Nr. 9 vom 15.5.1980 und Nr. 16 vom 31.8.1980; ebenso Tages-Anzeiger vom 2.7.1980.

236 Vgl. vorn N 230.

237 Stirnimann StR 10 S. 614.

238 Im Zusammenhang mit dem Fall des Generalstabsoffiziers (N 235). Vgl. Tages-Anzeiger vom 24.6.1980.

D. Steuergeheimnis und Publizität der Steuerfaktoren

Das Steuergeheimnis wird durch die Publizität der Steuerfaktoren faktisch illusorisch. Es wird dem Zweck, zu welchem es geschaffen worden ist, nicht mehr gerecht. Es soll eine gleichmässige und gerechte Besteuerung aller Steuerpflichtigen sicherstellen, indem es diesen den Schutz ihrer Geheimsphäre garantiert. Unbestritten ist, dass das Steuergeheimnis notwendiges Korrelat der Offenbarungspflicht des Steuerpflichtigen darstellt. Durch die Publizität, wenn auch nur eines Teils der geheimzuhaltenden Verhältnisse, geht dieser Schutz sowohl für das Verfahren wie für den Pflichtigen verloren. Das Steuergeheimnis ist weitgehend entwertet (239). Wenn aber nur ein eindeutig höher zu wertendes Interesse die Durchbrechung des Steuergeheimnisses zu rechtfertigen vermag, so gehört dasjenige an der Publizität des Steuerregisters, aber auch an der Abgabe von Steuerausweisen eindeutig nicht dazu (240).

Während die Auflage des Steuerregisters durch das Interesse der Allgemeinheit an der Kontrolle der Staatstätigkeit und der allgemeinen Steuergerechtigkeit noch einigermaßen begründet werden kann, entbehrt die Ausstellung der Steuerausweise jeder Begründung (241). Hier stehen nur noch die Einzelinteressen im Vordergrund. Diese kann der Betroffene aber selbst befriedigen, indem er sich - bspw. zur Bestätigung seiner Kreditwürdigkeit oder der Stipendienbedürftigkeit - zuhanden des Dritten einen Steuerausweis ausstellen lässt (242). Es steht dann im Ermessen des Geheimnisherrn, wem er - zumindest im privaten Bereich - seine Steuerfaktoren offenbaren will. Für den Dritten ist die Information genauso zuverlässig wie wenn er sie sich selbst beschafft hätte. Verunmöglicht wird ihm allerdings, sich ohne Wissen des Betroffenen über dessen finanzielle Verhältnisse zu

239 Stirnimann StR 10 S. 615; Flubacher S. 163 N 22.

240 Zuppinger ASA 50 S. 20 N 55.

241 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 83 N 5.

242 So die Lösung des WStB, Art. 76 Abs. 2.

orientieren. Doch kann dies nicht als Argument gegen die Abschaffung der Publizität der Steuerfaktoren ins Feld geführt werden.

Die Publikation entspricht aber auch nicht einem Bedürfnis der Steuerbehörden, indem diese auf die Mithilfe der Bevölkerung bei der Aufdeckung unlauterer Machenschaften angewiesen wären. Die eigenen Kontrollmittel, die ihnen zur Verfügung stehen, die Prüfung der Geschäftsbücher, die Bescheinigungen und Auskünfte Dritter und das interne Informationswesen sind dafür weitaus sicherer und zuverlässiger. Zudem entfällt für die Steuerbehörden der Konflikt, wann ein Steuerausweis noch auszustellen ist, insbesondere wenn der Dritte dafür ein berechtigtes Interesse nachzuweisen hat.

Die Publizität stellt einen Einbruch in die gesetzlich geschützte Geheimsphäre der Steuerpflichtigen dar. Postulaten der allgemeinen Steuergerechtigkeit und der Kontrolle der Staats-tätigkeit, die durch die Offenlegung der Steuerfaktoren nicht einmal richtig erfüllt werden können, darf die Unversehrtheit der Geheimsphäre des Steuerpflichtigen nicht geopfert werden. Ein legitimes Interesse daran wäre nicht zu finden (243). Die entsprechenden Bestimmungen über die Publizität der Steuerregister und der Ausstellung von Steuerausweisen sind daher abzuschaffen (244).

III. Amtliche Publikationen

A. Publikation von Steuerentscheiden

Die Publikation von Steuerentscheiden ist stark im öffentlichen Interesse begründet. Sie trägt zur Erhöhung der Rechtssicherheit des Bürgers bei, indem die Tätigkeit von Verwaltung und Gerichten in Steuersachen berechenbarer wird (245). Die

243 Weidmann StR 12 S. 405.

244 Flubacher S. 163; Zuppinger ASA 50 S. 20 N 55.

245 Bühler, Steuer und Wirtschaft 32 S. 685.

Publikation drängt sich umso mehr auf, als in der Verwaltungsjustiz die Verfahren zumeist schriftlich, mit geheimer Beratung und unter strenger Wahrung des Amts- und Steuergeheimnisses stattfinden (246).

Die Veröffentlichung von Steuerentscheiden ist im Spannungsfeld zwischen dem Grundsatz der Oeffentlichkeit der Verwaltungsrechtspflege und dem Amts- und Steuergeheimnis zu sehen; die schweizerische Veröffentlichungspraxis wertet die Geheimhaltungsinteressen höher (247). Die Publikation erfolgt deshalb regelmässig unter Veränderung der Tatbestandsmerkmale, Kürzung des Sachverhalts und Weglassung der Namen. Rückschlüsse auf den tatsächlichen Fall und auf die Identität der Beteiligten sind faktisch ausgeschlossen (248). Der Geheimnisberechtigte bleibt anonym und kann deshalb durch das allgemeine Zugänglichwerden "seines" Falles in den persönlichen Verhältnissen nicht verletzt werden. Die Publikation von Steuerentscheiden verletzt das Steuergeheimnis nicht (249).

B. Oeffentlichkeit amtlicher Register

Aus dem Handelsamtsblatt, dem Handelsregister, dem Zivilstandsregister und dem Grundbuch gehen regelmässig Angaben hervor, die für die steuerliche Erfassung eines Pflichtigen von Bedeutung sein können. In der teilweisen Offenlegung dieser Verhältnisse kann jedoch keine Verletzung des Steuergeheimnisses erblickt werden. Die öffentlichen Interessen an der Publizität von Neueintragungen und Aenderungen in Handels- und Grundbuchregister, etc. gehen dem Geheimhaltungsinteresse des Betroffenen vor (250).

246 Bosshardt ZBl 67 S. 346.

247 Bosshardt ZBl 67 S. 347; vgl. zur Veröffentlichungspraxis in USA, Grossbritannien, Frankreich und Deutschland: Bühler, Steuer und Wirtschaft 32 S. 685ff.

248 Bosshardt S. 224; Reichlin ZBl 53 S. 476/77; Grossmann S. 37.

249 Koch-Wolter S. 73, 152; Rivier S. 303; Reimann/Zuppinger/Schärer § 82 N 6.

250 Vgl. ausführlich Flubacher S. 164ff.; Reichlin ZBl 53 S. 476 unten.

§ 16 Auskünfte gegenüber dem Steuerpflichtigen

I. Grundsatz

Das Steuergeheimnis, das zu einem wesentlichen Teil zum Schutz des Steuerpflichtigen selbst statuiert worden ist, kann sich diesem gegenüber nicht auswirken; es darf ihm grundsätzlich die Einsichtnahme in seine eigenen Akten nicht verweigert werden (251, 252).

Der Grundsatz, wonach Verwaltungsverfahren nicht öffentlich sind, gilt gegenüber den am Verfahren selbst Beteiligten nicht (253). Das Recht auf Akteneinsicht ist Bestandteil und Ausdruck des aus Art. 4 BV abgeleiteten Anspruches auf rechtliches Gehör. Die Verweigerung der Akteneinsicht kann deshalb auch da das rechtliche Gehör verletzen, wo das Gesetz dieses Recht nicht ausdrücklich statuiert. Der Steuerpflichtige hat Anspruch auf Einsicht in alle dem Steuerentscheid zugrundegelegten Akten (254).

II. Schranken der Akteneinsicht

Das Recht auf Akteneinsicht ist allerdings nicht unbegrenzt. Der Steuerpflichtige hat insbesondere keinen Anspruch auf Aushängung oder auf Einsicht in die Steuerakten generell. Öffentliche und schutzwürdige private Interessen stehen dem entgegen (255).

-
- 251 So ausdrücklich § 76 ZH-StG; obwohl im WStB für das Veranlagungsverfahren kein Akteneinsichtsrecht statuiert ist, wohl aber für das Beschwerdeverfahren, Art. 108 Abs. 2 Satz 2, muss dieses dennoch analog gelten.
- 252 Bosshardt S. 225, 248; Masshardt S. 356; Oberson I S. 359; Zuppinger ASA 50 S. 38; Kreisschreiben der EStV vom 7. Oktober 1952 in ASA 21 S. 141, bei Masshardt S. 356f.
- 253 Imboden/Rhinow S. 520.
- 254 BGE 100 Ia 102; Reichlin ZBl 53 S. 511; Reimann/Zuppinger/Schärer § 76 N 1.
- 255 Imboden/Rhinow S. 520; Reichlin ZBl 53 S. 512; Rivier S. 303/04.

Als der Akteneinsicht vorgehende Interessen wurden vom Bundesgericht (256) etwa die Interessen an der Landesverteidigung bezeichnet, Geheimhalteinteressen des Staates oder Dritter, insbesondere von Auskunftspersonen wegen möglicher Ehrverletzungsklagen und anderen Nachteilen, Wahrung der wirtschaftlichen Geheimsphäre, der Fabrikations-, Berufs- und Geschäftsgeheimnisse (257), der Gesundheitszustand des Betroffenen, der Schutz vertraulicher Mitteilungen von Behörden und Privaten und amtsinternem Informationsmaterial. Auch kann die vorzeitige Kenntnissnahme bestimmter Tatsachen u.U. den erfolgreichen Abschluss des Veranlagungs-, Strafsteuer- oder Inventarisationsverfahrens in Frage stellen; die Geheimhaltung gegenüber dem Steuerpflichtigen notwendigen Ermittlungen ist dann im Verfahrenszweck begründet und daher gerechtfertigt (258).

Informationsberichte anderer Steuerbehörden und Amtsstellen, Erfahrungszahlen, Denunziationen, etc. werden regelmässig nicht zu den Prozessakten gegeben und sind daher für den Pflichtigen nicht einsehbar (259). Jedoch muss ihm über den massgeblichen Inhalt der für den Entscheid wesentlichen Akten Auskunft erteilt werden (260). Verboten Geheimhalteinteressen die Offenlegung von Akten, so dürfen sie nicht als Grundlage der Einschätzung dienen (261). Dasselbe gilt im Rechtsmittelverfahren; Akten, die dem Steuerpflichtigen nicht bekannt werden dürfen, sind aus dem Recht zu weisen (262). Die Geheimhaltung von Akten, mit denen der Entscheid nicht unmittelbar begründet wird,

256 BGE 100 Ia 102 E.5.b., 95 I 107, 92 I 263, 83 I 155 E.5., 53 I 113/14.

257 BGE 95 I 446.

258 Bosshardt S. 248.

259 Reimann/Zuppinger/Schärrier § 76 N 4; Masshardt S. 357; RB 1948 Nr. 47.

260 BGE 98 Ib 169f., 95 I 110 E.4.; RB 1934 Nr. 15, 1937 Nr. 55, 1949 Nr. 51.

261 Imboden/Rhinow S. 521.

262 Känzig Art. 108 N 3; Imboden/Rhinow S. 520; Bericht des Verwaltungsgerichts Basel-Land 1960 S. 9.

bspw. Akten des amtsinternen Verkehrs, Beratungsprotokolle und Notizen, verletzt dagegen das rechtliche Gehör nicht (263). Dafür sind Akten und Unterlagen, die der Steuerpflichtige selbst eingereicht hat, Steuererklärung, Lohnausweis, Wertschriften- und Schuldenverzeichnis, Bescheinigungen Dritter, Bilanz und Erfolgsrechnung sowie Protokolle über Zeugenaussagen des Steuerpflichtigen und Dritter diesem frei zugänglich (264).

Auskunftsbegehren über Akten eines bereits abgeschlossenen Verfahrens dienen nicht der Wahrung der verfahrensrechtlichen Stellung des Pflichtigen; in der Verweigerung der Herausgabe solcher Informationen kann deshalb kein Verstoss gegen das rechtliche Gehör erblickt werden (265). In der Praxis wird einem begründeten Gesuch, in welchem ein schützenswertes Interesse dargelegt werden kann, in aller Regel jedoch trotzdem stattgegeben (266).

III. Vertreter des Steuerpflichtigen

Der gesetzliche oder vertragliche Vertreter sowie die Erben des Steuerpflichtigen treten in dessen verfahrensrechtliche Stellung ein. Es gilt für sie das gleiche Akteneinsichtsrecht mit denselben Schranken wie für den Steuerpflichtigen selbst (267). Das gilt insbesondere auch für denjenigen Pflichtigen, der sich durch einen Anwalt vertreten lässt.

Familienangehörigen - auch der Ehefrau - und Verwandten ist dagegen die Akteneinsicht verwehrt. Gesetzliche Erben, die vom Erblasser rechtsgültig enterbt worden sind, haben kein Recht, in die Steuerakten Einsicht zu nehmen.

-
- 263 BGE 100 Ia 103, 96 I 609; RB 1975 Nr. 58: Revisionsbericht, der nicht als Entscheidungsgrundlage gedient hat; ZBl 57 S. 23ff.; Imboden/Rhinow S. 521.
- 264 Bosshardt S. 248; Masshardt S. 357; Reimann/Zuppinger/Schärer § 76 N 2; RB 1949 Nr. 51, 1954 Nr. 60.
- 265 BGE 92 I 263, 83 I 155 E.5.
- 266 BGE 95 I 107 E.2.a., 96 I 37; Imboden/Rhinow S. 522; Masshardt S. 357.
- 267 BGE 95 I 107 E.1.; Bosshardt S. 225; Masshardt S. 357; Reichlin ZBl 53 S. 513.

§ 17 Informationsaustausch mit ausländischen Steuerbehörden

I. Einleitung

Die internationale Amts- und Rechtshilfe in Fiskalsachen (268) hat sich in der Zeit zwischen den beiden Weltkriegen zu entwickeln begonnen. Die wachsende Unsicherheit und die zunehmende Steuerbelastung in den vom Krieg erschütterten Ländern hatte die Leute vermehrt veranlasst, ihr Vermögen ins Ausland zu verschieben und vor dem staatlichen Zugriff, insbesondere vor dem Fiskus, in Sicherheit zu bringen. Die betroffenen Länder versuchten, dieser Kapital- und Steuerflucht durch den Abschluss von Amts- und Rechtshilfeverträgen mit dem Ausland oder der Aufnahme von Amtshilfeklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) entgegenzuwirken (269).

Die Schweiz, aber auch viele andere Staaten (270), haben sich gegenüber dem Ausland von Anfang an grosse Zurückhaltung in der Gewährung von Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen auferlegt. Ihre ablehnende Haltung hat verschiedene Gründe. Die Schweiz geht davon aus, dass - als Folge der staatlichen Souveränität - jedes Land selbst für die Aufrechterhaltung seiner Steuerordnung verantwortlich ist, dazu aber auch die nötigen Mittel der Gesetzgebung zur Verfügung hat (271). Es kann deshalb nicht ihre Aufgabe sein, sich für eine verfehlte ausländische Steuerpolitik einzusetzen und bei der Vollstreckung eines fremden Steuergesetzes, das womöglich mit den eigenen Rechtsanschauungen nicht zu vereinbaren ist, Hand zu bieten. Zudem gilt in der Schweiz der Grundsatz der Selbstdeklaration; danach ist der Steuerpflichtige selbst verantwortlich für die Erteilung der notwendigen Auskünfte (272).

268 Vgl. zum Ganzen Menétrey ASA 49 S. 449ff.; Widmer S. 162ff.

269 Flubacher S. 69ff.; von Siebenthal StR 34 S. 383.

270 Aubert/Kernen/Schönle S. 352 N 1119.

271 Lusser S. 200; Menétrey ASA 49 S. 465.

272 Aubert/Kernen/Schönle S. 352; Dagon SJZ 69 S. 5.

Häufig werden mit den Steuern auch Nebenzwecke verbunden, die mit der Vermeidung einer Doppelbesteuerung nichts zu tun haben. Devisenkontrollen, Ueberwachung des internationalen Kapitaltransfers u.ä. sind höchstens dazu geeignet, der inländischen Wirtschaft Schaden zuzufügen (273). Da die Schweiz durch eine umfassende Amtshilfe auch keinerlei Vorteile bei der Verfolgung ihrer eigenen Fiskalinteressen erwartet, ist ihre negative Haltung begründet (274).

Die Institutionalisierung des Informationsaustausches würde der Schweiz zweifellos eine Flut von Auskunftsbegehren beschaffen. Das verglichen mit anderen Ländern immer noch als tief zu bezeichnende Steuerniveau, die stabile wirtschaftliche und politische Lage und die von verschiedenen Kantonen gewährten Steuerprivilegien für natürliche (275) wie für juristische Personen (276) vermögen nach wie vor eine anziehende Wirkung auf ausländische Kapitalien auszuüben. Haben aber die Steuerbehörden wegen Personalmangels schon Mühe, die erforderlichen Auskünfte für eine richtige und wirksame Durchsetzung des eigenen Steuerrechts zu beschaffen und auszuwerten, so will diese Aufgabe nicht noch für fremde Behörden übernommen werden. Das gilt in ganz besonderem Mass für Informationen, welche das ersuchende Land nach der eigenen Gesetzgebung selbst gar nicht beschaffen könnte (277). Unterschiedliche Begriffe, Bestimmungen und Untersuchungsmöglichkeiten verunmöglichen es faktisch, eine einheitliche Praxis herzustellen (278).

Die mehr und mehr zunehmende internationale Verflechtung der wirtschaftlichen Beziehungen, die gegenseitige Durchdringung

273 Aubert/Kernen/Schönle S. 352; Flubacher S. 69; von Siebenthal StR 34 S. 383.

274 De Capitani S. 399; Aubert/Kernen/Schönle S. 295; Klauser S. 53.

275 Pauschalbesteuerung.

276 Domizil-, Holding- und Hilfsgesellschaften.

277 Antwort des Bundesrates zur Empfehlung des Europarates über die Bekämpfung der internationalen Steuerflucht und Steuerhinterziehung, StenBull NR 1978 S. 1954.

278 Vgl. auch hinten Entwicklungstendenzen: IV.

der Handelsmärkte, die Abhängigkeit der Wirtschaft von Rohstoffen, die Suche nach Investitionsmöglichkeiten, die zunehmende Mobilität der Leute und die stärkere steuerliche Beanspruchung des Einzelnen hat es aber auch auf dem Gebiet des Steuerrechts erforderlich gemacht, eine gewisse Ordnung der Verhältnisse zu schaffen. Es drängte sich auf, die steuerlichen Beziehungen zwischen den verschiedenen Ländern zu regeln, die Steuerhoheit gegenseitig abzugrenzen, der Doppel- oder gar Mehrfachbesteuerung entgegenzuwirken und der internationalen Steuerhinterziehung und Steuerflucht Einhalt zu gebieten (279).

Die internationale Zusammenarbeit der Schweiz, so zurückhaltend sie auch scheinen mag, ist keineswegs unbedeutend. Mit einer Reihe von Staaten sind DBA abgeschlossen worden, deren Anwendung ohne einen Austausch von Informationen nicht möglich ist. Dieser beschränkt sich jedoch regelmässig auf die Auskünfte, die für die korrekte Anwendung der DBA notwendig sind. Deshalb wurde bisher die Unterstützung bei der Eintreibung fremder Steuerforderungen wie auch die Rechtshilfe bei der Verfolgung von Steuerdelikten verweigert (280). Das neue Rechtshilfegesetz der Schweiz (281) wird hier wohl eine gewisse Praxisänderung bewirken.

II. Rechtsgrundlagen für den Informationsaustausch

A. Ueberblick

Der Informationsaustausch zwischen schweizerischen und ausländischen Steuerbehörden bedarf - in Abweichung vom Grundsatz des Steuergeheimnisses - einer gesetzlichen Grundlage. Diese kann einseitig durch Gesetz oder durch einen bilateralen oder

279 Menétrey ASA 49 S. 449; Reich S. 15, 31; Runge S. 73.

280 StenBull NR 1978 S. 1954. Ausnahme USA: vgl. hinten II.B. 3.c.bb.

281 Vgl. hinten II.C.2.

multilateralen Staatsvertrag begründet werden (282, 283). Die von der Schweiz gewährte Amtshilfe stützt sich zur Hauptsache auf die von ihr geschlossenen DBA. Nur elf dieser Abkommen enthalten eine ausdrückliche Auskunftsklausel. Die Praxis lässt indessen auch ohne solche Klausel den Austausch von Informationen zu (284).

Selbständigen Amts- und Rechtshilfeverträgen in Form bilateraler oder multilateraler Abkommen - wie sie zwischen verschiedenen europäischen Ländern geschlossen worden sind - ist die Schweiz bisher in Fiskalsachen nicht beigetreten (285). Bestrebungen internationaler Organisationen, der UNO (286), der OECD (287), der EG (288) und des Europarates (289), eine möglichst umfassende Amts- und Rechtshilfe herbeizuführen, sind jedoch

282 Imboden/Rhinow S. 80.

283 Freiwillige Amtshilfe, d.h. ohne vertragliche oder gesetzliche Grundlage, darf dann geleistet werden, wenn die Auskunft kein subjektives Recht und keine Geheimnispflicht verletzt. Der Steuerpflichtige muss zudem mit der Offenbarung einverstanden sein. Bedeutung kommt der freiwilligen Amtshilfe dort zu, wo sie im Interesse des Steuerpflichtigen steht, so z.B. beim Quellensteuerrückerstattungsverfahren. Die Zulässigkeit der freiwilligen Amtshilfe ist in der Praxis allerdings umstritten. Vgl. Menck S. 58ff.; de Capitani S. 388f., 452.

Nach den Datenschutzrichtlinien des Bundesrates vom 16.3.1981 (vorn N 20) ist die Bekanntgabe von Personendaten an ausländische Stellen dann zulässig, wenn sie im Interesse der betroffenen Person liegt und diese zugestimmt hat (Ziff. 422).

284 Hinten B.2.

285 Vgl. jedoch zum Rechtshilfeabkommen mit den USA hinten B.3. c.bb.bbb.

286 Guidelines for tax treaties between developed and developing countries von 1974.

287 Art. 26 des Musterabkommens von 1977; vgl. von Siebenthal StR 34 S. 389 N 12, S. 464; Locher ASA 50 S. 105.

288 EG-Amtshilfe Richtlinien, European Taxation 1978 S. 136ff.; vgl. von Siebenthal StR 34 S. 464 N 73; Locher ASA 50 S. 104.

289 Empfehlung 833 betr. Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten des Rates, um die internationale Steuerflucht sowie Steuerhinterziehung zu bekämpfen vom 24. April 1978; vgl. von Siebenthal StR 34 S. 464; Locher ASA 50 S. 105.

im Gange (290).

Eine einseitige Verpflichtung zur Information ausländischer Steuerbehörden kann auch durch das Aussensteuerrecht eines Landes begründet werden. Gemeint sind damit die nationalrechtlichen Kollisionsnormen, welche die fiskalischen Beziehungen zum Ausland einseitig ordnen (291). Eine solche einseitige, allerdings beschränkte Amtshilfepflicht der Schweiz besteht aufgrund des BRB betr. Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA des Bundes vom 14. Dezember 1962 (Missbrauchsbeschluss) (292).

Für die Rechtshilfe bei Steuerdelikten sind die Bestimmungen des Strafrechts massgebend. Die Schweiz - mit ihr die meisten übrigen Staaten (293) - hat es bisher jedoch strikte abgelehnt (294), bei politischen, militärischen, Devisen- und Fiskaldelikten Rechtshilfe zu leisten (295). Das am 20. März 1981 von den eidgenössischen Räten verabschiedete BG über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSG) wird hier aber wohl eine gewisse Aenderung der Praxis herbeiführen. Zwar hält das IRSG am Grundsatz des Ausschlusses von Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen fest, jedoch werden die Bundesbehörden ermächtigt, im Falle eines Abgabebetruges Amts- und Rechtshilfe zu leisten (Art. 3 Abs. 3) (296).

Im folgenden wird ausführlich auf die verschiedenen Rechtsgrundlagen des Informationsaustausches zwischen schweizerischen und ausländischen Steuerbehörden eingegangen, deren Voraussetzungen und Tragweite untersucht.

290 Vgl. ausführlich Runge S. 73; Reich S. 19ff.

291 Reich S. 8.

292 Vgl. ausführlich hinten C.1.

293 Aubert/Kernen/Schönle S. 294.

294 Mit einer Ausnahme gegenüber den USA zur Bekämpfung organisierten Verbrechertums; vgl. hinten B.3.c.bb.bbb.

295 So BG betr. die Auslieferung gegenüber dem Ausland vom 22. 1.1892 Art. 11; Europäisches Uebereinkommen über Rechtshilfe in Strafsachen vom 20.3.1967, AS 1967 S. 805, 831 Art. 2.a; vgl. auch de Capitani S. 396; Flubacher S. 206.

296 Vgl. hinten C.2; ferner Botschaft des Bundesrates vom 8. 3.1976, BBl 1976 II S. 444; 1981 I S. 791.

B. Doppelbesteuerungsabkommen

1. Ueberblick

Stellte sich die Schweiz auch seit jeher einem allgemeinen Auskunftsaustausch mit ausländischen Steuerbehörden entgegen, so war es doch klar, dass für die richtige und sinnvolle Anwendung der DBA eine Zusammenarbeit, damit auch der Austausch von Informationen, mit den ausländischen Behörden unerlässlich war. Eine Verweigerung der Unterstützung hätte nicht nur die Durchführung des Abkommens, sondern dessen Bestand überhaupt gefährdet. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung, insbesondere die Anerkennung des Vorrangs des Wohnsitzstaates zur Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, wäre wiederum in Frage gestellt gewesen (297).

Nach langjährig geübter Praxis erteilt die Schweiz denn auch alle für die richtige Durchführung und die Verhinderung von Missbräuchen der Abkommen notwendigen Auskünfte. Sie lehnte es jedoch seit jeher ab, Auskünfte zu erteilen, die zwar der Durchführung von unter das Abkommen fallenden Steuern, nicht jedoch der Vermeidung einer Doppelbesteuerung dienen (298). Die Unterstützung wird unabhängig davon gewährt, ob das betr. Abkommen eine ausdrückliche Amtshilfeverpflichtung enthält (299) oder nicht (300).

Das BGr hatte in einem Grundsatzentscheid vom 20. November 1969 (301) Gelegenheit, zur Amtshilfepflicht im Rahmen von DBA ohne Auskunftsklausel am Beispiel von Schweden Stellung zu nehmen.

297 Von Siebenthal StR 34 S. 390.

298 Von Siebenthal StR 34 S. 389/90.

299 So die DBA mit der BRD vom 11.8.71 und 30.11.78, mit Dänemark vom 23.11.73, Oesterreich vom 30.1.74, Kanada vom 20.8.76, Japan vom 9.3.76/28.4.78, Grossbritannien vom 8.12.77, Belgien vom 28.8.78, Frankreich vom 9.9.66, USA vom 24.5.51, Australien vom 28.2.80 und Neu-Seeland vom 21.11.81.

300 Von Siebenthal StR 34 S. 390.

301 BGE 96 I 733; vgl. dazu Locher DB Schweiz-Deutschland, B § 10, III Nr. 26; von Siebenthal StR 34 S. 390ff.

Es hatte mittels Auslegung festzustellen, ob die Bestimmungen über das Verständigungsverfahren (Art. 10 Abs. 2 DBA-S) (302) - im Falle von Schwierigkeiten oder Zweifeln bei der Auslegung oder Anwendung des DBA sollen sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten verständigen können - die schweizerischen Behörden berechnete oder sogar verpflichte, Schweden die gewünschten Auskünfte zu erteilen.

Das BGr betonte ausdrücklich, dass die Verständigungsklausel keine allgemeine Amtshilfeusage der Schweiz an Schweden enthalte. Jedoch anerkannte es, dass die vertragsgemässe Durchführung des Abkommens den Austausch gewisser Auskünfte voraussetze. Der Vertragsschluss selbst verpflichte die Vertragsstaaten zur loyalen Anwendung der Vertragsbestimmungen. Insbesondere müssten Abkommensmissbräuche verhindert und dafür gesorgt werden, dass nur jene Personen in den Genuss der Abkommensvorteile kommen, die nach dem Vertragswillen darauf Anspruch hätten. Die Frage nach dem Missbrauch des Abkommens sei aber auch die Frage nach seiner vertragsgemässen, richtigen Anwendung. Die Prüfung dieser Fragen setze nun voraus, dass vom andern Vertragsstaat Auskünfte erhältlich seien. Aus dem Sinn des Abkommens gehe demnach hervor, dass das Verständigungsverfahren auch diesem Zweck dienen solle. Diese Auslegung der Verständigungsklausel des Art. 10 Abs. 2 DBA-S treffe nun aber auch für alle anderen von der Schweiz geschlossenen DBA zu. Würden nämlich Auskünfte zur Vermeidung von Abkommensmissbräuchen verweigert, so würde dies praktisch dem Schutz widerrechtlichen Handelns gleichkommen. Damit würde aber der sinnvolle Fortbestand des Abkommens gefährdet.

Aus Gründen der Vertragstreue ist Amtshilfe auf jeden Fall dann zu gewähren, wo eine Auskunft zur richtigen Durchführung

302 Abkommen zwischen der Schweiz. Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 7.5.1965, AS 1967 S. 90.

und zur Vermeidung eines Missbrauches des Abkommens unerlässlich ist. Fehlt eine ausdrückliche Auskunftsklausel, so dienen die Bestimmungen über das Verständigungsverfahren als Rechtsgrundlage hiezu (303).

2. Umfang der Amtshilfe

Unabhängig davon, ob sich die Verpflichtung zum Informationsaustausch mit einer ausländischen Steuerbehörde in einer Auskunftsklausel im DBA findet oder sich aus den entsprechenden Bestimmungen des Verständigungsverfahrens ableitet, gewährt - wie bereits in anderem Zusammenhang erwähnt - die Schweiz alle für die richtige Durchführung und die Verhütung von Missbräuchen des Abkommens notwendigen Auskünfte, aber auch nur diese. Der Auskunftsklausel kommt deshalb kaum selbständige Bedeutung zu; ihr Vorhandensein hat mehr psychologischen und politischen Effekt (304). Weder die Regelung im Verständigungsverfahren noch die ausdrückliche Auskunftsklausel enthalten eine allgemeine Amtshilfezusage.

Obwohl sich die Schweiz - als Mitgliedstaat der OECD - beim Abschluss von DBA weitgehend an deren Empfehlungen im Musterabkommen von 1963 und 1977 hält (305, 306), gilt dies nicht auch

303 Dazu kritisch Reich S. 29f., der klar zwischen Rechtshilfe und Verständigungsverfahren unterschieden haben will. Danach ist es unzulässig, bei Fehlen einer Rechtshilfeklausel die Verständigungsklausel einfach entsprechend umzufunktionieren, wie dies das BGr in 96 I 733, insbes. E.2., zu machen scheint.

304 Von Siebenthal StR 34 S. 446.

305 Ryser S. 131; von Siebenthal StR 34 S. 389.

306 Ein rechtlicher Zwang hiezu besteht zwar keiner; der moralische Druck, sich in Opposition zur herrschenden Tendenz im internationalen Doppelbesteuerungsrecht zu begeben, kann aber wohl nicht verkannt werden. Reich S. 23.

für die Informationsklausel des Art. 26 (307). Diese schreibt nämlich einen Auskunftsaustausch sowohl für die Durchführung des Abkommens als auch für die Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts der Vertragsstaaten vor. Die Schweiz gewährt nun aber seit jeher nur die sog. "kleine" Amtshilfe (308). Auszutauschen sind einzig diejenigen Auskünfte, die für die richtige Durchführung und die Verhinderung von Missbräuchen des Abkommens notwendig sind. Sie erachtete es deshalb als notwendig, zum Art. 26 des Musterabkommens einen ausdrücklichen Vorbehalt

307 OECD 1977, Art. 26

Informationsaustausch

"Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern erforderlich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 nicht eingeschränkt. Alle Informationen, die ein Vertragsstaat erhalten hat, sind ebenso geheimzuhalten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter das Abkommen fallenden Steuern befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen.

Absatz 1 ist nicht so auszulegen, als verpflichte er einen Vertragsstaat,

- a) Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen;
- b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können;
- c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche."

308 Runge S. 78.

anzubringen (309).

Nach dem Gesagten leistet die Schweiz all jenen Auskunftsbeglehen Folge, welche der richtigen Durchführung von DBA dienen. Dazu gehören alle Anfragen zu der von einem Steuerpflichtigen geltend gemachten Steuerentlastung, deren Gewährung von der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen abhängig ist, bspw. vom Nachweis des "Ansässigseins" bei der Quellensteuerrückerstattung oder von der Gewinnaufteilung in multinationalen Unternehmungen. Zu prüfen galt es deshalb schon, ob eine die Steueranrechnung verlangende Person im andern Staat nur pauschalbesteuert wurde und nicht als "ansässig" i.S.d. Gesetzes galt, ob zum Nachweis eines Treuhandverhältnisses eine Beteiligung in eigenem Namen oder als Treuhandschaft für eine ausländische Person gehalten wurde oder die Grenzgängereigenschaft eines Steuerpflichtigen (310).

Verweigert werden Auskünfte, die lediglich der Sicherung und Durchsetzung des internen Steuerrechts eines Vertragsstaates dienen (311). Dazu gehören bspw. Tatsachen, die für Entstehung und Höhe der Steuerschuld von Bedeutung sind, die zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen oder für die Durchführung eines Steuerstraßverfahrens notwendig sind, aber nicht eine drohende Doppelbesteuerung abwenden wollen (312).

Die Schweiz verweigert aber auch die Zustellung ausländischer Steuerakten oder die Eröffnung eines Steuerverfahrens namens des ausländischen Staates, da sie darin die Ausübung fremder Staats-

-
- 309 Auch gegenüber der jüngsten Empfehlung des OECD-Rates vom 29.1.1981 zu vermehrter Rechtshilfe hat sich die Schweiz im Sinne eines Festhaltens an der bisherigen restriktiven Praxis ausgesprochen (Menétrey ASA 49 S. 466).
Vgl. auch Kommentar zum OECD-Musterabkommen von 1963, N 14 zu Art. 26; Aubert/Kernen/Schönle S. 349; Flubacher S. 129; Reich S. 19; Ryser S. 156; von Siebenthal StR 34 S. 389.
- 310 Von Siebenthal StR 34 S. 447f.
- 311 Von Siebenthal StR 34 S. 448.
- 312 Locher/Meier/von Siebenthal A 4.3.1 S. 30; Runge S. 77.

gewalt auf eigenem Hoheitsgebiet erblickt (313). Sie leistet ferner keine Hilfe bei der Vollstreckung, Eintreibung und Betreuung ausländischer Steuerforderungen (314, 315). Untersagt sind auch Untersuchungshandlungen ausländischer Steuerbeamter auf schweizerischem Boden (316). Von der generellen Verweigerung der Rechtshilfe in Fiskalsachen gibt es keine Ausnahmen (317). Auskünfte werden nur soweit ausgetauscht, als sie für die ordentliche Durchführung der DBA erforderlich sind.

3. Voraussetzungen des Informationsaustausches im einzelnen

a) Selbsthilfe

Auskunftsbegehren an einen ausländischen Staat sind in einem gewissen Sinn als ultima ratio zu betrachten. Sie sollen erst da Platz greifen, wo die eigenen innerstaatlichen Ermittlungen nicht zum Ziel geführt haben (318).

b) Gegenseitigkeit

Der Informationsaustausch wird beherrscht vom Prinzip der gegenseitigen Erhältlichkeit von Auskünften (319). Eine Auskunft ist nur dann geschuldet, wenn diese sowohl nach dem Recht des ersuchenden wie des angefragten Staates im üblichen Verwal-

313 Von Siebenthal StR 34 S. 461; Reimann/Zuppinger/Schärer § 78 N 12 weisen allerdings darauf hin, dass in der Praxis dennoch steueramtliche Sendungen vom und ins Ausland zugestellt werden.

314 Flubacher S. 30; von Siebenthal StR 34 S. 462.

315 Mit Ausnahme des Steuerrückbehaltes USA: Von Steuerpflichtigen, die unerlaubterweise in den Genuss von Abkommensvorteilen gelangt sind, wird die vorenthaltene Quellensteuer nötigenfalls auf dem Betreibungswege eingefordert und dem anderen Staat zurückerstattet.

316 Verbotene Handlungen für einen fremden Staat, Art. 271 StGB; von Siebenthal StR 34 S. 462f.

317 Von Siebenthal StR 34 S. 463.

318 Runge S. 81; von Siebenthal StR 34 S. 456.

319 Flubacher S. 122/23; de Capitani S. 418.

tungsverfahren beschafft werden kann (320).

Der ersuchende Staat darf nicht mehr und nicht anderes verlangen, wie er nach eigenem Recht befugt wäre; der angefragte Staat muss keine anderen Informationen liefern wie er sie nach inländischem Gesetz und Praxis üblicherweise selbst beschafft. Jede weitergehende Auskunft kommt einer freiwilligen Amtshilfe gleich. Die Verpflichtung zur Amtshilfe betrifft deshalb nur Tatsachen, die nach beider Staaten Recht im normalen Verwaltungsverfahren ermittelt werden können (321). In diesem Rahmen muss ein ausländisches Auskunftsbegehren jedoch gleich behandelt werden wie ein entsprechendes inländisches (322). "Erhältlich" sind solche Angaben, die bereits im Besitz der ersuchten Behörde sind oder von dieser im üblichen Veranlagungsverfahren eingeholt werden können. Es kann jedoch kein Vertragsstaat dazu Verhalten werden, besondere Nachforschungen und Ueberprüfungen beim Steuerpflichtigen oder bei Dritten zu betreiben; aus diesem Grund

320 So ausdrücklich DBA-D:

Artikel 27

"Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können auf Verlangen diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Staaten im Rahmen der normalen Verwaltungspraxis erhältlichen) Auskünfte austauschen, die notwendig sind für eine richtige Durchführung dieses Abkommens. Jede auf diese Weise ausgetauschte Auskunft soll geheimgehalten und niemandem zugänglich gemacht werden, der sich nicht mit der Veranlagung, der Erhebung, der Rechtsprechung oder der Strafverfolgung hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst. Auskünfte, die irgendein Handels- oder Bank-, gewerbliches oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren offenbaren würden, dürfen nicht ausgetauscht werden.

Die Bestimmungen dieses Artikels dürfen auf keinen Fall dahin ausgelegt werden, dass sie einem der Vertragsstaaten die Verpflichtung auferlegen, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von seinen eigenen Vorschriften oder von seiner Verwaltungspraxis abweichen oder die seiner Souveränität, seiner Sicherheit, seinen allgemeinen Interessen oder dem Ordre public widersprechen, oder Angaben zu vermitteln, die nicht aufgrund seiner eigenen und aufgrund der Gesetzgebung des ersuchenden Staates beschafft werden können."

321 Von Siebenthal StR 34 S. 449ff.; Flubacher S. 92.

322 Runge S. 86.

verweigerte die EStV bisher die Herausgabe von Gründungsakten, Geschäftsbüchern und Belegen, die Einvernahme von Drittpersonen oder die Abnahme eidesstattlicher Erklärungen.

Die Revision des WStB vom 9. Juni 1977 durch das BG über Massnahmen gegen die Steuerhinterziehung (323) brachte eine erhebliche Erweiterung der im normalen Veranlagungsverfahren erhältlichen Informationen, insbesondere durch die Art. 89 Abs. 2 und 3 und 90 Abs. 5 und 6: Den Steuerpflichtigen trifft eine umfassende Auskunftspflicht, die sich auf alle abgeschlossenen Rechtsgeschäfte und die von ihm erbrachten geldwerten Leistungen erstreckt; zudem hat er Geschäftsbücher während zehn Jahren aufzubewahren und die Geschäftsvorfälle, Einnahmen und Ausgaben, Vermögen und Schulden vollständig aufzuzeichnen. Eine entsprechende Ausdehnung hat auch die Mitwirkungspflicht Dritter erfahren; sie haben das gemeinsame Vertragsverhältnis zum Pflichtigen, die beidseitigen Ansprüche und Leistungen zu bescheinigen. Weigert sich der Steuerpflichtige, die Bescheinigungen beizubringen, können diese auch direkt vom Dritten eingefordert werden (324). - Auswirkungen auf die Erhältlichkeit von Auskünften im internationalen Verhältnis dürften deshalb nicht ausbleiben.

Wird der Steuerpflichtige direkt von der ausländischen Steuerbehörde um eine steueramtlich attestierte Bescheinigung angegangen, kann dagegen nichts eingewendet werden (325).

c) Erforderlichkeit

aa) Grundsatz

Amtshilfe darf nur insoweit begehrt werden, als diese für die richtige Durchführung des Abkommens geeignet und erfor-

323 AS 1977 S. 2103 = ASA 46 S. 300.

324 Von Siebenthal StR 34 S. 450.

325 BGr ASA 36 S. 391; Menétrey ASA 49 S. 452; a.M. von Siebenthal StR 34 S. 454.

derlich ist (326). Der um Auskunft ersuchende Staat hat nach der eigenen Rechtsordnung eine Interessenabwägung zu treffen. Dem Steuerpflichtigen soll dadurch kein mit dem Zweck der Amtshilfe unvereinbarer Schaden entstehen (327).

Auskünfte können nur für unter das Abkommen fallende Steuern (z.B. die Einkommenssteuer) verlangt werden, soweit die richtige Durchführung des Abkommens zur Frage steht. Auskunftsbegehren, die nicht der Verwirklichung des Abkommenszweckes, der Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder der Verhinderung eines Missbrauchs dienen, müssen abgewiesen werden: z.B. das Ersuchen um Mitwirkung bei der Veranlagung oder Eintreibung einer ausländischen Steuer oder bei der Verfolgung von Fiskaldelikten (328).

bb) Sonderfall USA

Gegenüber den USA erfährt die Amtshilfeverpflichtung der Schweiz eine Erweiterung in doppelter Hinsicht. Während das DBA zusätzlich zur Unterstützung bei der Verhütung von Betrugsdelikten verpflichtet, fordert das Rechtshilfeabkommen eine solche für die Verfolgung des organisierten Verbrechens. Beide Abkommen stellen Ausnahmen zu der sonst von der Schweiz geübten restriktiven Informationspraxis dar. Kein anderes DBA sieht den Auskunftsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten vor. Aber auch das Rechtshilfeabkommen stellt eine Abweichung vom Grundsatz der Verweigerung der Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen dar.

326 Prinzip der Verhältnismässigkeit und der Erforderlichkeit. Vgl. DBA-D Art. 27 (N 323). Von Siebenthal StR 34 S. 447; de Capitani S. 415.

327 Runge S. 87.

328 BB1 1954 I S. 376; Flubacher S. 93, 109, 115, 124.

aaa) DBA

Art. XVI DBA-USA (329) sieht sowohl eine Auskunfts- als auch eine Vollstreckungshilfe vor. Zunächst verpflichtet sie die Vertragsstaaten gegenseitig zum Austausch derjenigen Einkünfte, "die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben ...".

Auskünfte zur Verhütung von Betrugsdelikten können nun nicht nur verlangt werden, soweit die Anwendung des Abkommens zur Frage steht, sondern auch für solche, die für die Veranlagung der (unter das Abkommen fallenden) Steuern des ersuchenden Staates

329 DBA-USA vom 24. Mai 1951, AS 1951 S. 892

Artikel XVI

"Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Einkünfte austauschen, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen dieses Abkommens oder für die Verhütung von Betrugsdelikten u.dgl., die eine unter dieses Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben. Jede auf diese Weise ausgetauschte Auskunft soll geheimgehalten und niemandem zugänglich gemacht werden, der sich nicht mit der Veranlagung oder dem Bezug der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst. Einkünfte, die irgendein Handels- oder Geschäfts-, gewerbliches oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren offenbaren würden, dürfen nicht ausgetauscht werden.

Jeder der beiden Vertragsstaaten darf Steuern des andern Staates wie seine eigenen Steuern insoweit einziehen, als damit verhindert wird, dass die in den Artikeln VI, VII, VIII und XI, Absatz 2, dieses Abkommens vorgesehenen Steuerbefreiungen oder Steuersatzermässigungen Personen zugute kommen, die auf diese Vergünstigungen keinen Anspruch haben.

Die Bestimmungen dieses Artikels dürfen auf keinen Fall dahin ausgelegt werden, dass sie einem der Vertragsstaaten die Verpflichtung auferlegen, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von seinen Vorschriften oder von seiner Verwaltungspraxis abweichen, oder die seiner Souveränität, Sicherheit oder dem Ordre public widersprechen, oder Angaben zu vermitteln, die weder aufgrund seiner eigenen noch aufgrund der Gesetzgebung des ersuchenden Staates beschafft werden können."

benötigt werden (330). Der Informationsaustausch soll repräsentative wie auch präventive Massnahme sein; anders wäre die Bestimmung praktisch wirkungslos (331). Das BGr (332) stellt darauf ab, "ob ein tatsächlich begründeter Verdacht besteht, es sei ein Betrugsdelikt oder dergleichen verübt worden, oder die Begehung eines solchen Deliktes werde geplant". Von besonderer Bedeutung ist dieses Kriterium für den Schutz von Berufs- und Geschäftsgeheimnissen sowie für die (Nicht-) Erhältlichkeit von Bankauskünften (333).

Dennoch begründet Art. XVI DBA-USA keine allgemeine Amtshilfeverpflichtung. Es sind nicht generell alle für die Veranlagung der unter das Abkommen fallenden Steuern benötigten Auskünfte geschuldet. Diese Erweiterung gilt nur für Betrugsdelikte. An die Gewährung der Amtshilfe werden im übrigen die gleichen Voraussetzungen gestellt wie gegenüber anderen Vertragsstaaten (334).

330 Von Siebenthal StR 34 S. 403.

331 Flubacher S. 98.

332 BGE 96 I 742.

333 Vgl. nachfolgend d).

334 Vgl. vorn 3.a-c.

bbb) Rechtshilfeabkommen

Das Rechtshilfeabkommen mit den USA (335), soweit es den Fiskalbereich tangiert, stellt keine eigentliche Abweichung von der schweizerischen Praxis dar, bei Steuerdelikten keine Rechtshilfe

335 Rechtshilfeabkommen in Strafsachen mit den USA vom 25. Mai 1973, AS 1977 S. 42:

Artikel 7, Umfang der Rechtshilfe

"1. Im ersuchten Staat werden Zwangsmassnahmen, auf die sich Artikel 4 bezieht, in bezug auf Ermittlungs- oder Gerichtsverfahren im ersuchenden Staat selbst dann angewendet, wenn die Handlung nach dem im ersuchten Staat geltenden Recht nicht strafbar wäre oder nicht in der Liste erwähnt ist. Vorbehalten bleiben die Einschränkungen nach Absatz 2.

2. Bei Ermittlungen und Verfahren wegen Verletzung von Vorschriften über die in Artikel 1 des Abkommens vom 24. Mai 1951 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erwähnten Steuern vom persönlichen Einkommen wird Rechtshilfe nach diesem Kapitel ausschliesslich dann geleistet, wenn aufgrund der vom ersuchenden Staat erteilten Auskünfte:

- a. die in die Untersuchung oder das Verfahren verwickelte Person begründeterweise verdächtig ist, zur oberen Schicht einer organisierten Verbrechergruppe zu gehören, oder als Mitglied, enger Verbündeter oder in anderer Eigenschaft an irgendeiner wichtigen Betätigung einer solchen Gruppe wesentlich beteiligt zu sein;
- b. die Beweise, die erforderlich sind, um diese Person für eine Strafverfolgung mit Aussicht auf Erfolg mit Straftaten der organisierten Verbrechergruppe in Verbindung zu bringen, mit der die Person im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 verbunden ist, nach seiner Auffassung nicht ausreichen;
und
- c. seine Annahme begründet ist, dass die nachgesuchte Rechtshilfe die erfolgreiche Strafverfolgung dieser Person erheblich erleichtern und zu einer genügend langen Freiheitsstrafe führen dürfte, um schwerwiegende nachteilige Folgen für die organisierte Verbrechergruppe zu bewirken.

3. Die Absätze 1 und 2 sind nur anwendbar, wenn nach begründeter Auffassung des ersuchenden Staats die verlangten Auskünfte oder Beweismittel ohne die Mitwirkung der Behörden des ersuchten Staats nicht erlangt werden können, oder deren Beschaffung ohne diese Mitwirkung für den ersuchenden Staat oder seine Gliedstaaten eine unzumutbare Belastung bedeuten würde."

zu leisten (336). Eine Ausnahme wird nur insoweit gemacht, als es um die Strafverfolgung leitender Personen des sog. organisierten Verbrechens geht.

Die Rechtshilfe dient im Effekt nicht eigentlich als Mittel, das Steueraufkommen des auskunftersuchenden Staates zu vermehren, sondern Verbrecher des gemeinen Rechts zu bestrafen. Rechtshilfe wird nur da geleistet, wo die Verletzung der Steuervorschriften der Finanzierung des organisierten Verbrechens gedient hat oder die Ahndung solcher Verstösse die einzige Möglichkeit darstellt, ein führendes Haupt zu ergreifen. Die Rechtshilfe soll zu einer entscheidenden Schwächung des organisierten Verbrechens beitragen.

Zur Bekämpfung des organisierten Verbrechens kann Rechtshilfe auch schon bei blosser Steuerhinterziehung geleistet werden. Die Strafuntersuchung wird in einem solchen Fall von den ordentlichen Strafverfolgungsbehörden geführt. Im Unterschied zum normalen Hinterziehungsverfahren sind die Banken auskunftspflichtig (337).

Die Erteilung von Auskünften in einem gewöhnlichen Steuerbetrugsfall richtet sich dagegen nach den Bestimmungen des DBA-USA (338). Das Rechtshilfeabkommen kommt nicht zum Zug. Danach wird jedoch keine eigentliche Rechtshilfe, sondern bloss Amtshilfe geleistet.

d) Amtshilfe und Berufsgeheimnis

aa) Allgemeines

Die DBA enthalten regelmässig einen ausdrücklichen Vorbehalt zugunsten von Handels- und Bank-, gewerblichen und Berufsgeheimnissen sowie zum Schutz von Geschäftsverfahren (339). Aus-

336 Aubert/Kernen/Schönle S. 318; von Siebenthal StR 34 S. 409; Zuppinger ASA 50 S. 14/15.

337 Von Siebenthal StR 34 S. 410.

338 Art. 38 Abs. 4 Rechtshilfeabkommen i.V.m. Art. XVI DBA-USA.

339 Z.B. DBA-D Art. 27 Abs. 1 a.E., DBA-USA Art. XVI Abs. 1 a.E., DBA-GB Art. XX a.E., DBA-F Art. 28 Abs. 1 a.E., DBA-DK Art. 27 Abs. 1 a.E.

künfte solcher Art dürfen nicht ausgetauscht werden.

Aber auch ohne ausdrückliche Abkommensbestimmung wären Berufs- und Geschäftsgeheimnisse geschützt, bestimmt sich doch die Erhältlichkeit von Auskünften nach dem internen Recht: Im schweizerischen Recht bleibt das Berufsgeheimnis im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren gewahrt - auch wenn sich der Pflichtige nicht unter Geltendmachung der Schweigepflicht von den steuerlichen Mitwirkungspflichten zu befreien vermag (340). Geschäftsgeheimnisse finden zwar als Ausnahmebestimmung keine ausdrückliche Erwähnung, doch sind sie durch das Verfahrensrecht insoweit geschützt, als die Steuerbehörden nur jene Auskünfte verlangen dürfen, die für die Veranlagung eines Steuerpflichtigen geeignet und erforderlich sind. Geschäftsgeheimnisse gehören regelmässig nicht dazu; gelangen sie dennoch zur Kenntnis der Steuerbehörden, gilt für sie die steuerliche Schweigepflicht. Berufs- und Geschäftsgeheimnisse sind deshalb bereits nach internem Recht nicht erhältlich. Aus schweizerischer Sicht kommt den Geheimnisschutzbestimmungen der DBA kaum selbständige Bedeutung zu, stellen aber doch eine zusätzliche Garantie dar (341).

Welche Tatsachen im Einzelfall unter den Geheimnisbegriff fallen, bestimmt sich nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht (342); auf den Geheimhaltewillen des einzelnen Betroffenen kommt es dagegen nicht an (343). Die Schweiz hat sich bei der Auslegung nicht an die Empfehlung der OECD zu Art. 26 des Musterabkommens von 1977 (344) gehalten, im Interesse eines gutfunktionierenden Informationsaustausches diese Begriffe eng zu fassen.

340 So ausdrücklich Art. 89 Abs. 2 und 90 Abs. 6 WStB; vgl. auch vorn § 5 III.; Flubacher S. 202.

341 Flubacher S. 187.

342 Von Siebenthal StR 34 S. 453; z.B. Art. 3 Abs. 2 DBA-D.

343 Runge S. 85.

344 Kommentar zum OECD-Musterabkommen Art. 26; Runge S. 85; von Siebenthal StR 34 S. 453.

Der Grund für die Aufnahme dieses speziellen Vorbehaltes liegt im Zweck der DBA allgemein begründet, die Interessen der nationalen Volkswirtschaft weitmöglichst zu schützen (345) und den Betroffenen zusätzlich abzusichern (346). Die Preisgabe eines Geschäftsgeheimnisses i.w.S. beeinträchtigt an sich die Interessen der nationalen Wirtschaft; jeder Geschäftsbetrieb ist Teil der gesamten Wirtschaft und jede Geheimnisverletzung ist damit "notwendigerweise eine mittelbare Verletzung oder Gefährdung der staatlichen Interessen" (347). Das Steuergeheimnis vermag deshalb allein nicht genügenden Schutz vor Missbrauch solcher Geheimnisse zu bieten (348), sind diese doch oft von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung und praktischer Nutzbarkeit (349). Ohne diesen besonderen Schutz wären sie in Gefahr, in den Besitz von Nichtberechtigten zu gelangen (350).

Der Schutz von Berufs- und Geschäftsgeheimnissen ist rein zwischenstaatlicher Natur. Er gibt dem einzelnen Steuerpflichtigen kein Recht, die Auskunft gegenüber der eigenen Steuerbehörde unter Hinweis auf das Berufsgeheimnis zu verweigern (351); die Mitwirkungspflicht richtet sich allein nach dem innerstaatlichen Recht. Adressaten des Abkommensvorbehaltes sind einzig die Vertragsstaaten (352). Immerhin hat der betroffene Steuerpflichtige Gelegenheit, zum Informationsaustausch Stellung zu nehmen und allfällige diesem entgegenstehende Umstände, wie Verletzung des Berufs- oder Geschäftsgeheimnisses, darzulegen (353).

345 Runge S. 85.

346 BGE 95 I 446 E.2.b.

347 BGE 101 IV 313 E.1.; BB1 1974 II S. 643; Aubert/Kernen/Schönle S. 320; de Capitani S. 453.

348 Vgl. hinten 5. Teil.

349 Flubacher S. 215.

350 Locher/Meier/von Siebenthal B 27.1 Nr. 19 E.6.

351 Runge S. 85.

352 Höhn Bankgeheimnis S. 52.

353 Von Siebenthal StR 34 S. 460; hinten III.

bb) Tragweite des Vorbehalts

Die Tragweite des Geheimnisvorbehaltes ist in der Lehre nun aber umstritten. Bedeutet dieser, dass generell jede Weitergabe von Berufs- und Geschäftsgeheimnissen untersagt ist (354)? Oder gilt er nur so weit, als die Schweigepflicht auch nach landesinternem Recht vorgeht (355)? Soll er schliesslich nur eine Kann-Vorschrift darstellen, die dem Vertragsstaat wohl das Recht, nicht aber die Pflicht auferlegt, dem andern Staat keine unter das Berufs- und Geschäftsgeheimnis fallenden Tatsachen mitzuteilen (356)?

Aus schweizerischer Sicht ist diese Frage mehr theoretischer Natur, ist doch das Berufsgeheimnis im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Steuerwiderhandlungs- und Steuerhinterziehungsverfahren geschützt und deshalb eine Auskunft darüber i.S.d. Abkommensbestimmungen ohnehin nicht erzwingbar. Zudem wird wie gesehen der Geheimnisbegriff weit ausgelegt. Aber auch im Steuerbetrugsverfahren ist das Berufsgeheimnis - mit Ausnahme des Bankgeheimnisses - geschützt. Da die Schweiz mit Ausnahme des DBA-USA keine Verpflichtung zur Amtshilfe in Fiskalstrafsachen eingegangen ist (357), ist der Schutz von Berufs- und Geschäftsgeheimnissen tatsächlich fast absolut. Der absolute Charakter des Geheimnisvorbehaltes ist aber auch im Ausland unbestritten (358).

Eine Abweichung vom Grundsatz der Wahrung von Berufs- und Geschäftsgeheimnissen ist in der schweizerischen Praxis denn auch erst einmal vorgekommen. Es handelte sich um ein Begehren der amerikanischen Steuerbehörden auf Erteilung von Bankaus-

354 So Höhn/David S. 400; Höhn Bankgeheimnis S. 56.

355 So BGE 96 I 746/47; Flubacher S. 190, 203/05; Zuppinger ASA 50 S. 23 N 69.

356 So Runge S. 85.

357 Jedoch ist gestützt auf das neue Rechtshilfegesetz (IRSG) (vgl. hinten C.2.) ausnahmsweise auch Rechtshilfe bei Vorliegen eines Abgabebetruges möglich.

358 Höhn Bankgeheimnis S. 52 und dortige Literaturhinweise; Sichtermann S. 399.

künften in einem Steuerbetrugsfall. Während die Schweiz bis 1970 solche Gesuche unter Hinweis darauf, dass Bankauskünfte auch nach internem Recht nicht erhältlich wären, immer wieder abgewiesen hatte (359), trat sie im Entscheid BGE 96 I 737 gleichwohl auf ein solches ein (360). Die bisherige offizielle Praxis wurde in der Begründung vom BGr nicht geschützt (361). Unzweifelhaft war, dass, soweit Auskünfte zur richtigen Durchführung des Abkommens zur Frage standen, das Bankgeheimnis geschützt war (362). Problematischer gestaltete sich die Tragweite des Vorbehaltes für Amtshilfe bei Steuerbetrug.

cc) Bundesgerichtliche Begründung

Das BGr bejahte die Auskunftspflicht durch sinngemässe Uebertragung des Sachverhaltes auf schweizerische Verhältnisse. Da im Steuerstrafverfahren, welches sich für Steuerbetrug regelmässig nach den Bestimmungen des Strafprozessrechts richtet, das Bankgeheimnis aufgehoben ist, Bankauskünfte zufolge im internen Recht "erhältlich" sind, gelte dies auch für die Amtshilfe zur Verhütung von Steuerbetrugsdelikten. Dem Vorbehalt des Berufsgeheimnisses gem. Art. XVI Abs. 1 a.E. mass es dagegen keine selbständige Bedeutung bei (363): "Geht nämlich aus dem Sinn und Zweck des Abkommens und dem erkennbaren Vertragswillen der Parteien hervor, dass das schweizerische Bankgeheimnis in Steuerbetrugsfällen für die USA von der EStV durchbrochen werden darf, so kann dieser Satz vernünftigerweise nicht erneut gegen eine Auskunftserteilung die Schranke des Bankgeheimnisses aufrichten wollen."

359 Von Siebenthal StR 34 S. 403.

360 Vgl. zum Sachverhalt auch Höhn Bankgeheimnis S. 39ff.; Aubert/Kernen/Schönle S. 356ff.; von Siebenthal StR 34 S. 404.

361 Von Siebenthal StR 34 S. 405.

362 BGE 96 I 746.

363 BGE 96 I 752.

dd) Kritik

Obwohl im Ergebnis dem Entscheid des BGr zumindest aus "moralischer" Sicht beigestimmt werden muss - der Steuerbetrug war im konkreten Fall offensichtlich und die Anerkennung des Bankgeheimnisses wäre dem Schutz deliktischen Handelns gleichgekommen, die Auskunftsverweigerung gegenüber den amerikanischen Behörden nur schwer zu rechtfertigen gewesen -, so vermag die bundesgerichtliche Begründung nicht zu überzeugen. Sie hat denn in der Lehre auch zu zahlreicher Kritik Anlass gegeben (364).

Das BGr stellte die Behauptung auf, der Vorbehalt in Art. XVI Abs. 1 a.E. hätte bezüglich des Bankgeheimnisses deshalb keine selbständige Bedeutung und könne dem Auskunftsaustausch nicht entgegengehalten werden, weil der erkennbare Parteiwille auf die Aufhebung des Bankgeheimnisses gerichtet war (365). Tatsächlich hatte es jedoch nicht untersucht, welches der wirkliche Willen der Parteien war - die bisherige Amtshilfepraxis mit den USA deutete darauf hin, dass dem Bankgeheimnis absolute Geltung beizumessen sei (366) -, sondern ging vom hypothetischen Willen der einen Partei aus, um zum gewünschten Ergebnis, der Zulässigkeit der Auskunftserteilung, zu gelangen (367). Hinzu kam, dass die Vorbehaltsklausel nicht bei, sondern erst nach erfolgter Auslegung des Art. XVI berücksichtigt wurde (368).

Zweifelhaft ist nun, ob im Steuerstrafverfahren erteilte Bankauskünfte als im Sinne des Abkommens "erhältlich" zu gelten haben (369), richtet sich das Verfahren in Steuerbetrugsfällen doch nach dem Strafprozessrecht. Die Untersuchung wird von den ordentlichen Strafverfolgungsbehörden geführt und nur

364 Aubert/Kernen/Schönle S. 360ff. und dortige Literaturhinweise; Höhn Bankgeheimnis S. 39ff.; von Siebenthal StR 34 S. 403ff.

365 BGE 96 I 752.

366 Vgl. Höhn Bankgeheimnis S. 52, 56 und dortige Literaturhinweise; von Siebenthal StR 34 S. 403.

367 Aubert/Kernen/Schönle S. 361.

368 Aubert/Kernen/Schönle S. 362.

369 BGE 96 I 750.

für diese sind Bankauskünfte erhältlich. Die Tatsache, dass die Steuerbehörden als Geschädigte, als Partei am Verfahren beteiligt waren und dadurch Kenntnis vom Bankgeheimnis hatten, machte für sie die Auskunft nicht "erhältlich" i.S.d. Abkommens. "Erhältlich" sind Auskünfte nur, wenn sie die Steuerbehörde verlangen darf und sie ihr gegeben werden müssen, wenn dafür eine steuergesetzliche Grundlage vorhanden ist. Die Anwendbarkeit des Strafprozessrechts in Steuerbetrugsfällen macht dieses nicht zum Bestandteil der Steuergesetzgebung (370). Auskünfte über Bankgeheimnisse sind daher für die Steuerbehörden nicht "erhältlich" i.S.d. Abkommens (371).

Beim Vertragsschluss scheint der unterschiedlichen gesetzlichen Regelung der Zuständigkeiten im ordentlichen Veranlagungs- und im Steuerstrafverfahren keine Beachtung geschenkt worden zu sein. Zwar ist unbestritten, dass das Bankgeheimnis nach dem innerstaatlichen Recht im Verfahren wegen Steuerbetrugs aufgehoben ist; ebenso klar ergibt aber auch die Auslegung der Abkommensbestimmung, dass Bankgeheimnisse gestützt auf die Auskunftsklausel nicht erhältlich sind. Ein zusätzliches, wenn auch nur formelles Indiz dafür stellt der Wortlaut der Abkommensbestimmung dar, welcher besagt, dass Auskünfte dieser Art (Berufsgeheimnisse und dergleichen) nicht ausgetauscht werden dürfen (372).

Im Ergebnis ist das Urteil des BGr jedoch richtig; es kann nicht Sinn des Art. XVI sein, unter Vorschiebung des Schutzes der wirtschaftlichen Geheimsphäre des Betroffenen das Zusammenwirken von Bank und Bankkunde zu deliktischem Handeln zu schützen (373). Die Anrufung des Bankgeheimnisses in einem sol-

370 Höhn Bankgeheimnis S. 53.

371 Erhältlich sind Bankauskünfte dagegen im Verfahren nach VStrR. Im Strafverfahren bei Delikten gegen das übrige Bundessteuerrecht (z.B. VStG, StStG) ist die Steuerbehörde selbst Untersuchungsbehörde. Vgl. vorn § 9.

372 Vgl. auch Locher/Meier/von Siebenthal A.3.1.1. S. 29 und B 27.1 Nr. 3. a.E.: "... der Austausch von solchen Geheimnissen ist ausgeschlossen."

373 Aubert/Kernen/Schönle S. 363.

chen Fall muss als rechtsmissbräuchlich bezeichnet werden (374). Bei schweren Verstössen gegen die Rechtsordnung, bei Vergehen und Verbrechen, ist es gerechtfertigt, das Interesse der Allgemeinheit an der Verfolgung und Bestrafung höher zu werten als den Schutz des Bankkunden in der Unversehrtheit seiner wirtschaftlichen Geheimsphäre. Das Bankgeheimnis ist in solchen Fällen aufzuheben.

Das BGr hatte jedoch diese Argumentation der EStV abgelehnt. Ob die Berufung auf das Bankgeheimnis rechtsmissbräuchlich erfolge oder nicht, könne nicht als massgebendes Kriterium für die Gewährung oder Verweigerung der Amtshilfe aus Art. XVI abgeleitet werden. Es würde auch kaum zu einer befriedigenden, praktikablen Lösung führen (375).

Das Verbot, Auskünfte über Berufsgeheimnisse zu erteilen, muss m.E. aus der Stellung im Abkommenstext als zusätzliche Einschränkung - neben der Erhältlichkeit nach internem Recht (Art. XVI Abs. 3) - des Informationsaustausches betrachtet werden. Fehlte der Bestimmung diese Bedeutung, so würde sie sich als sinn- und zwecklos erweisen.

Unbefriedigend ist diese Lösung bezogen auf die Verfolgung von Steuerbetrugsdelikten. Denn zweifellos hat in einem solchen Fall das Bankgeheimnis hinter der Auskunftspflicht zurückzutreten (376). Die Formulierung im DBA-USA ist jedoch unglücklich gewählt. Sollte in einem künftigen Abkommen wiederum Amtshilfe bei Steuerbetrugsdelikten zugesagt werden, ist auf deren Formulierung mehr Bedacht zu nehmen - oder auf die Aufnahme einer solchen Klausel ganz zu verzichten (377).

Die Berufung auf die rechtsmissbräuchliche Inanspruchnahme des Abkommens, welche in casu in der Vorschiebung des Bankge-

374 So die Argumentation der EStV zur Rechtfertigung des Auskunftsaustausches. Vgl. von Siebenthal StR 34 S. 404f.

375 Vgl. von Siebenthal StR 34 S. 404.

376 Flubacher S. 205.

377 Locher, in Das schweizerische Bankgeheimnis, Bern 1972, Paneldiskussion S. 63.

heimnisses zu betrachten ist, scheint mir trotz der gegenteiligen Auffassung des BGr sinnvolles Kriterium, die Erteilung von Bankauskünften in Ausnahmefällen zu rechtfertigen.

ee) Präzisierung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung

Der BGE vom 23.12.1970 (378) warf die Frage auf, ob in der Zulassung des Informationsaustausches auch die Gewährung von Rechtshilfe in Strafsachen zu erblicken war.

Der von der Schweiz abgegebene Amtsbericht - verbunden mit der Auflage, die darin enthaltenen Informationen geheimzuhalten und niemandem zugänglich zu machen, der sich nicht mit der Veranlagung oder dem Bezug der amerikanischen Bundeseinkommenssteuern befasst - hatte im betr. amerikanischen Steuerbetrugsverfahren als rechtsgültiges Beweismittel nicht zu genügen vermocht. Deshalb erging ein zweites Amtshilfegesuch der USA auf Verschaffung der Originaldokumente. Es gab der Schweiz Gelegenheit, die Bedeutung und Tragweite der Amtshilfeklausel zu präzisieren.

Im Entscheid 101 Ib 160ff., insbesondere 164 hielt das BGr eindeutig fest, dass die Umschreibung der "erhältlichen" Auskünfte nicht auch zum Ausdruck bringen wolle, es müssten den amerikanischen Behörden neben blossen Auskünften auch die erforderlichen Beweismittel verschafft werden. Es habe die in Art. XVI statuierte Amtshilfepflicht nicht beiläufig auf dem Wege der Interpretation zu einer umfassenden Rechtshilfepflicht erweitern wollen. Alle Erwägungen hätten sich einzig mit der Zulässigkeit befasst. Die Amtshilfeklausel könne sich nur auf den Austausch einfacher Auskünfte beziehen. Eine andere Auslegung würde im Widerspruch zum Rechtshilfeabkommen mit den USA vom 25.5.73 (379) stehen, welches Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen einzig unter bestimmten Voraussetzungen zur Bekämpfung organisierten Verbrechens zulasse (380).

378 BGE 96 I 737.

379 AS 1977 S. 42; vgl. vorn c.bb.bbb.

380 Vgl. Art. 38 Ziff. 4 i.V.m. 7 Abs. 2 Rechtshilfeabkommen.

Damit stellte das BGr eindeutig auch klar, dass der Entscheidung von 1970 über die Erhältlichkeit von Bankauskünften keine Auswirkungen auf die Rechtshilfepraxis in Strafsachen zeigt. Rechts- und Amtshilfe sind klar auseinanderzuhalten.

Auf die Begründung des Austausches von Bankauskünften ist das BGr dagegen nicht mehr zurückgekommen; es hat nur noch einmal ausdrücklich bestätigt, dass Bankauskünfte in Steuerbetrugsfällen generell erhältlich und damit auszutauschen seien (381). Die Frage nach der Tragweite des Geheimnisvorbehaltes in den anderen DBA bleibt deshalb weiterhin offen.

e) Ordre public

Ausdrücklich ausgeschlossen wird von der DBA auch der Austausch von Auskünften, die lebenswichtige Interessen des ersuchten Staates tangieren, seine Sicherheit, Souveränität, die öffentliche Ordnung oder andere wesentliche Landesinteressen gefährden würden (382).

Es kann kein Vertragsstaat verpflichtet werden, Verwaltungsmaßnahmen zu ergreifen, die von seiner eigenen Gesetzgebung und Praxis abweichen und mit der öffentlichen Ordnung und den guten Sitten unvereinbar sind. Darunter zu verstehen sind bspw. Verstösse gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip, Auskünfte zur Durchführung eines konfiskatorisch wirkenden Steuergesetzes, Verwendung zu aussersteuerlichen Zwecken, etc. (383).

4. Form

a) "Kleine" Amtshilfe

Ein Informationsaustausch mit ausländischen Steuerbehörden ist mit oder ohne ausdrückliche Auskunftsklausel - auf letzteren kommen die Bestimmungen über das Verständigungsverfahren

381 BGE 101 Ib 164.

382 Z.B. DBA-D Art. 27 Abs. 3, DBA-USA Art. XVI Abs. 3; von Siebenthal StR 34 S. 453; de Capitani S. 412.

383 Flubacher S. 219ff.; Runge S. 87f.

zur Anwendung (384) - möglich, soweit es die richtige Durchführung oder die Verhinderung von Missbräuchen des Abkommens erforderlich macht (385). Er findet nur auf Ersuchen im Einzelfall statt. Es gibt keine Vorschrift, welche zu periodischer oder spontaner Meldung verpflichten würde (386).

Der Austausch der Auskünfte findet zwischen den nach Abkommen zuständigen Behörden statt. In der Schweiz ist dies die EStV. Direkte Ersuchen an eidgenössische, kantonale oder kommunale Steuerbehörden oder an Dritte sind nicht erlaubt, sollen aber aus Unwissenheit der betr. Stellen vorkommen (387). Auskünfte direkt vom Steuerpflichtigen zu verlangen, scheint dagegen zulässig (388). Das Gesuch der ausländischen Steuerbehörde hat die Rechtsgrundlage, die betroffenen Personen, deren Verhältnisse, eine knappe Darstellung des Sachverhalts und das Auskunftsbegehren zu umschreiben (389).

Begehren um "kleine" Amtshilfe sind in der Praxis relativ selten. Die Schweiz hat bisher selbst noch nie ein solches gestellt (390). Auskunftsbegehren sind ultima ratio und sollen erst ergehen, wenn die direkte Anfrage beim Steuerpflichtigen ohne Ergebnis blieb, Unklarheiten nicht beseitigt oder benötigte Unterlagen nicht beigebracht werden konnten. Amtshilfe soll auch nur in steuerlich bedeutsamen Fällen beansprucht werden (391).

384 Z.B. DBA-S Art. 10 Abs. 2; vgl. nachfolgend b) und vorne 1.

385 Vgl. vorne 2.

386 Flubacher S. 121; von Siebenthal StR 34 S. 454.

387 Von Siebenthal StR 34 S. 454.

Das gilt auch im umgekehrten Verhältnis. Auskünfte dürfen nur über die nach Abkommen zuständigen Stellen weitergeleitet werden. Die direkte Auskunftserteilung an die ausländische Steuerverwaltung ist unzulässig.

1980 wurde im Kanton Zürich gegen einen Steuerkommissär, der Informationen über einen in der Schweiz ansässigen deutschen Steuerpflichtigen den deutschen Steuerbehörden zuschob, Anklage wegen Verletzung des Steuergeheimnisses erhoben.

388 BGr ASA 36 S. 391; Menétrey ASA 49 S. 452; a.M. von Siebenthal StR 34 S. 454.

389 Runge S. 82; de Capitani S. 427.

390 Von Siebenthal StR 34 S. 455.

391 Von Siebenthal StR 34 S. 456.

b) Verständigungsverfahren

Verständigungsverfahren dienen in erster Linie dazu, die sich aus der unterschiedlichen Beurteilung eines Sachverhalts ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen (392). Das Verständigungsverfahren wird entweder auf Antrag des Steuerpflichtigen eingeleitet, wenn diesem eine Doppelbesteuerung droht - z.B. wegen eines Qualifikationskonflikts - oder von Amtes wegen, wenn Schwierigkeiten bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens auftreten.

Die meisten Verständigungsverfahren finden auf Antrag der Steuerpflichtigen statt. Von Bedeutung sind die Verhandlungen über die Angemessenheit von Verrechnungspreisen, Zinsen und Lizenzgebühren bei verbundenen Unternehmen, über die Gewinnaufteilung zwischen Betriebsstätten, zu Fragen des Progressionsvorbehaltes, der Aufteilung von Schulden und Schuldzinsen oder der Entlastung von Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.

Verständigungsverfahren von Amtes wegen sind demgegenüber eher selten. Bedeutung kommt ihnen jedoch zu bei Schwierigkeiten in der Durchführung von Abkommen, welche keine Auskunftsklausel enthalten (393).

Dem Verständigungsverfahren kommt für den Informationsaustausch die weit grössere Bedeutung zu als dem "kleinen" Amtshilfeverkehr aufgrund von DBA. Gegenüber Deutschland fallen auf ein Auskunftsbegehren ca. sechs Verständigungen (394). Zudem können im Verständigungsverfahren oft viel detailliertere Informationen ausgetauscht werden, weil das Verfahren im Interesse und auf Antrag des Steuerpflichtigen durchgeführt wird. Dieser ist deshalb freiwillig bereit, alle notwendigen Auskünfte und Beweismittel zu beschaffen, um für sich einen möglichst

392 Reich S. 26ff., insbes. S. 30.

393 Vgl. BGE 96 I 733 zum DBA Schweden. Flubacher S. 139ff.; von Siebenthal StR 34 S. 392ff.

394 Von Siebenthal StR 34 S. 394.

günstigen Entscheid zu erwirken. Es werden deshalb oft auch Auskünfte erteilt, die aufgrund der "kleinen" Amtshilfeklausel nicht erhältlich gewesen wären. Dennoch geht es auch hier nicht eigentlich darum, Informationen über den Steuerpflichtigen weiterzuleiten, sondern die Durchführung des Abkommens sicherzustellen und Doppelbesteuerungen zu vermeiden.

Die Interessenlage bei Auskunftsbegehren im Rahmen der "kleinen" Amtshilfe ist dagegen häufig anders und kann sich auch - innerhalb der abkommenskonformen Anwendung - zulasten des Pflichtigen auswirken.

c) Technische Amtshilfe

Die Entlastung von Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vollzieht sich in einem speziellen Erstattungs- bzw. Freistellungsverfahren (395).

Die ausländische Steuerbehörde verlangt regelmässig eine Bestätigung der schweizerischen Behörden über zu zahlende oder bereits bezahlte Steuern. Auf dem Antragsformular, das ein Empfänger ausländischer Kapitalerträge zur Geltendmachung seiner Ansprüche bei der Steuerverwaltung seines Wohnsitzkantons einzureichen hat, erfolgt die Bescheinigung, dass die Voraussetzungen für die verlangte Steuerentlastung erfüllt sind: Wohnsitz bzw. Sitz und Einkommenssteuerpflicht des Pflichtigen in der Schweiz sowie die steuerliche Erfassung abkommensbegünstigter Erträge.

Die ordnungsgemässe Durchführung des Entlastungsverfahrens setzt die Zusammenarbeit der Vertragsstaaten geradezu voraus. Nur so kann der Steuerpflichtige in den Genuss der Abkommensvorteile gelangen und gelingt es, eine unberechtigte Inanspruchnahme des DBA zu verhindern. Diese mehr technische Amtshilfe bedarf deshalb keiner speziellen Amtshilfeklausel.

395 Flubacher S. 157. Zu den Besonderheiten des Entlastungsverfahrens mit den USA, Kanada und Japan vgl. von Siebenthal StR 34 S. 395f.

C. Amts- und Rechtshilfe aufgrund "einseitiger" schweizerischer Erlasse

1. Missbrauchsbeschluss

Die Schweiz hat sich mit dem Erlass des BRB vom 14. Dezember 1962 betr. Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA des Bundes (sog. Missbrauchsbeschluss) (396) auch einseitig zu einem beschränkten Informationsaustausch verpflichtet (397).

Der Missbrauchsbeschluss entstand aus der Notwendigkeit heraus, ein wirksames Mittel zur Bekämpfung von Abkommensmissbräuchen in die Hand zu bekommen. Das zwischen der Schweiz und den meisten umliegenden Ländern zusehends grösser gewordene Steuergefälle hatte immer mehr ausländische Gesellschaften und Privatpersonen angezogen. Durch Gründung von Domizil-, Holding- oder Hilfsgesellschaften, denen insbesondere Beteiligungserträge, Zinsen und Lizenzgebühren zuflossen, setzten sie sich in den Genuss der von zahlreichen Kantonen gewährten Steuerprivilegien. Den betreffenden Personen brachte dieses Vorgehen eine beträchtliche Steuerersparnis im Ausland; zudem konnten sie von den schweizerischen DBA profitieren. Solche Praktiken, welche auf eine Senkung der Steuerbelastung hinzielen, verstossen an sich weder gegen das innerstaatliche Recht noch gegen die DBA, führen aber im andern Staat zu einem Substratverlust (398). Gegen die Schweiz wurden deshalb Vorwürfe laut, ein Steueroasenland zu sein; niedrige Steuerbelastung und die Gewährung spezieller Steuerprivilegien (Pauschalierung für natürliche Personen und die erwähnten Vorteile für Gesellschaften) würden die Steuerflucht fördern.

Die oft berechtigten ausländischen Kritiken bewegten den

396 AS 1962 S. 1622 = ZStB Nr. 80/15.

397 Flubacher S. 147ff.; Flüge SAG 35 S. 185; Masshardt ASA 31 S. 227; von Siebenthal StR 34 S. 396ff.

398 Zuppinger ASA 50 S. 17 N 43.

Bundesrat schliesslich, im Jahre 1962 den Missbrauchsbeschluss zu erlassen; seine Rechtsgrundlage findet er im BB über die Durchführung zwischenstaatlicher Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von 1951 (399). Er ist Ausdruck der schweizerischen Bestrebungen, die staatsvertraglich übernommenen Pflichten genau zu erfüllen und die vertraglichen Grundsätze in den DBA durchzusetzen sowie "Ordnung im eigenen Hause" zu schaffen. Es sollte aber auch verhindert werden, dass die schweizerische Wirtschaft durch Verschlechterung der Beziehungen zum Ausland oder Kürzung der Abkommensbestimmungen in ihren Interessen geschädigt würde (400).

Der Missbrauchsbeschluss findet nur auf ausländische Quellensteuern Anwendung, hauptsächlich zur Steuerentlastung unter DBA für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren. Ein Abkommensmissbrauch liegt dann vor, wenn eine Steuerentlastung zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zukommt. Das trifft bspw. für Personen zu, die nur über einen fiktiven Wohnsitz in der Schweiz verfügen, Beteiligungen treuhänderisch halten oder für Zinsen und Lizenzgebühren lediglich das Inkasso besorgen.

Die von schweizerischen Steuerbehörden einseitig geleistete Amtshilfe geht recht weit. Die Schweiz schreitet von sich aus und im Interesse des Partnerstaates ein. Im Einzelfall können die Abkommensberechtigung des Antragsstellers geprüft und in allen Steuerentlastungsfällen die notwendigen Auskünfte und Bescheinigungen verlangt werden. Stellt sie dabei eine missbräuchliche Inanspruchnahme eines DBA fest, so kann sie gestützt auf Art. 4 BRB verschiedene Massnahmen ergreifen: Verweigerung oder Widerruf von Bescheinigungen oder der Weiterleitung von Antragsformularen, Rückforderung von zu Unrecht beanspruchten Quellensteuerentlastungen, Strafe gem. VStG oder, als ultima ratio, die

399 AS 1951 S. 889; zur gesetzlichen Grundlage vgl. auch BGE 94 I 665 E.4.

400 Ludwig StR 18 S. 59.

Benachrichtigung der zuständigen ausländischen Behörde über die ungerechtfertigte Inanspruchnahme des DBA. Die letztgenannte Sanktion greift erst dann ein, wenn sich die anderen Massnahmen als nutzlos erwiesen haben oder künftige Missbräuche auf andere Weise nicht wirksam vermieden werden konnten. Die Anordnung der Massnahmen ergeht in einem begründeten, einsprachefähigen Entscheid (401).

In der Praxis kommt dieser Form der Amtshilfe die weit grössere Bedeutung zu als den unter den Bestimmungen der DBA erteilten Auskünfte (402). Pro Jahr werden gegen 200 Gesuche überprüft und in 30-50 Fällen Massnahmen ergriffen. Eine Rückforderung von Steuern, der Erlass eines einsprachefähigen Entscheides oder eine Meldung ans Ausland kommt höchstens in etwa fünf Fällen vor. Die häufigste Massnahme ist die Verweigerung der Weiterleitung von Antragsformularen.

2. Rechtshilfegesetz

Mit der Verabschiedung des BG über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSG) vom 20. März 1981 (403) durch die eidgenössischen Räte hat die Schweiz eine - allerdings sehr beschränkte - einseitige Grundlage für die Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen geschaffen.

Wohl verneint das Gesetz ständiger Schweizer Praxis folgend grundsätzlich jede Rechtshilfe bei politischen, militärischen, fiskalischen oder wirtschafts- und währungspolitischen Delikten (Art. 3). Dennoch kann bei Vorliegen eines Abgabebetruges dem

401 Vgl. dazu hinten III.E.

402 Von Siebenthal StR 34 S. 399.

403 Das Inkrafttreten bestimmt der Bundesrat, Art. 112 Abs. 2 IRSG; voraussichtlich wird dies anfangs 1982 sein.
Vgl. auch Locher ASA 50 S. 97, insbes. S. 109.

Ersuchen um Rechtshilfe entsprochen werden (Abs. 3 a.E.) (404), insbesondere wenn sonst wesentliche Interessen der Schweiz erheblich beeinträchtigt würden (405). Art. 3 Abs. 3 räumt den schweizerischen Behörden lediglich die Möglichkeit ein, nicht jedoch die Verpflichtung, Rechtshilfe zu leisten. Er verleiht andererseits der ausländischen Behörde auch keinen Anspruch auf Unterstützung (406).

Amts- und Rechtshilfe wird namentlich geleistet durch Zustellung von Schriftstücken, Beweiserhebungen, Herausgabe von Akten und Schriftstücken, Durchsuchung von Personen und Räumen, Beschlagnahme, Gegenüberstellung und Durchlieferung von Personen (Art. 63 Abs. 2 IRSG).

Die Möglichkeit der Gewährung von Rechtshilfe bei Fiskaldelikten ist nicht ohne Kritik geblieben (407). Die Schweiz sollte nicht durch internationale Druckausübung einseitig und zum voraus in einem internen Gesetz auf einen fundamentalen Grundsatz der Gewährung von Rechtshilfe verzichten. Eine solche Bestimmung werde das Ausland geradezu herausfordern, auf unser Land Druck auszuüben und uns in wichtigen Interessen beeinträchtigen. Der Vorbehalt sei zu allgemein und unbestimmt. Die Ausnahmebestimmung könne zu Missbräuchen führen, ja sogar zur Drohung und Nötigung durch das Ausland.

Die Vermutung, dass die einmal gewährte Amtshilfe unausweichlich präjudiziell auf einen anderen, ähnlich gelagerten Sach-

404 Art. 3 Art der Tat
Abs. 3

"Einem Ersuchen wird nicht entsprochen, wenn Gegenstand des Verfahrens eine Tat ist, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint oder Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt. Jedoch kann einem Ersuchen um Rechtshilfe nach dem dritten Teil des Gesetzes entsprochen werden, wenn Gegenstand des Verfahrens ein Abgabebetrag ist.

405 Vgl. Botschaft des Bundesrates vom 8. März 1976 S. 11; BB1 1976 II S. 430ff., 444; 1981 I S. 791.

406 Schmid/Frei/Wyss/Schouwey S. 303; Locher ASA 50 S. 109.

407 Aubert ASA 46 S. 292/93; Aubert/Kernen/Schönle S. 309; de Capitani S. 400.

verhält wirken werde, scheint nicht ohne Berechtigung. Die Behörde wird es jedenfalls schwer haben, die Verweigerung einer einmal gewährten Amtshilfe in einem anderen Fall durchzusetzen und dafür eine stichhaltige Begründung zu finden.

D. Mittelbare Amtshilfe

Eine zumindest mittelbare Amtshilfe ist in der Möglichkeit eines ausländischen Staates zu sehen, Zugang zu amtlichen Publikationen und öffentlichen Registern zu haben (408).

Die schweizerischen Behörden werden damit jedoch nicht für die ausländische Behörde tätig. Es werden dieser keine anderen Angaben zugänglich wie sie jeder Dritte erlangen kann. Informationen aus dem Handelsamtsblatt, Handels- und Zivilstandsregister und dem Grundbuch sind jedermann zugänglich (409). Eingesehen werden von den ausländischen Behörden können u.U. auch Steuerregister, aus denen die Steuerfaktoren der Pflichtigen ersichtlich sind (410).

III. Amtshilfe und Steuergeheimnis

A. Allgemeines

Die Durchsetzung der Bestimmungen von DBA erfordert den Austausch von Informationen und damit unter Umständen auch die Preisgabe von Steuergeheimnissen. Die Auskünfte beschränken sich nicht nur auf die Darstellung von Rechtsauffassungen, sondern können durchaus auch einen konkreten Sachverhalt zum Gegenstand haben (411).

Der Informationsaustausch stellt sicher da keine Verletzung des Steuergeheimnisses dar, wo das Abkommen einen solchen aus-

408 Flubacher S. 160.

409 Flubacher S. 164.

410 Vgl. vorn § 15 II.

411 BGE 96 I 736; Locher DB CH/D B § 10 III Nr. 26 E.4.

drücklich statuiert (412); das Erfordernis der Rechtsgrundlage ist erfüllt. Er ist es aber auch da nicht, wo eine solche Auskunftsklausel fehlt (413), denn soweit die vertragsgemässe Anwendung eines Abkommens zur Frage steht, ist auch der Austausch bestimmter Auskünfte notwendig; die Bestimmungen zum Verständigungsverfahren sind dafür ausreichende Rechtsgrundlage (414). Ist nämlich der Bund zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen verpflichtet, so kann er für die Erreichung dieses Ziels auch die nötigen Mittel bestimmen (415).

Das Steuergeheimnis dient gleichzeitig dem Schutz der Privatsphäre des Steuerpflichtigen als auch der Durchsetzung der Steuerordnung und hier im speziellen der Abkommensbestimmungen. Das Steuergeheimnis verliert deshalb seine Existenzberechtigung auch gegenüber dem Vertragspartner in einem DBA nicht; Auskünfte dürfen nur in den Schranken der Abkommensbestimmungen ausgetauscht werden (416): sie müssen für die Durchführung oder die Verhinderung des Missbrauchs von Abkommen erforderlich und geeignet sein; es dürfen nur Auskünfte verlangt werden, die nach beider Staaten Recht im ordentlichen Verwaltungsverfahren erhältlich sind, den allgemeinen Interessen und dem ordre public nicht widersprechen; untersagt ist auch die Weitergabe von Berufs- und Geschäftsgeheimnissen. Fehlt es an einer dieser Voraussetzungen, so darf die Auskunft nicht erteilt werden; das Steuergeheimnis ist zu wahren.

Aber auch dort, wo ein Informationsaustausch im Rahmen des Abkommens stattfindet, bleibt der Steuerpflichtige nicht völlig schutzlos: die Behörden des um Auskunft ersuchenden Staates sind zur Geheimhaltung verpflichtet (417). Auskünfte sind nur soweit

412 Z.B. DBA-D Art. 27 (N 323).

413 Z.B. DBA-S.

414 Vgl. vorn II.B.2.; BGE 96 I 736; Flubacher S. 146; Locher DB CH/D B § 10 III Nr. 26 E.4; von Siebenthal StR 34 S.391.

415 Flubacher S. 186.

416 Vgl. vorn II.B.3.

417 So ausdrücklich DBA-D Art. 27 Abs. 1 (N 320), DBA-USA Art. XVI Abs. 1 (N 329), etc.; Flubacher S. 171, Runge S. 85.

geschuldet, als dies höher zu wertende Interessen an einer gesetzmässigen und damit rechtsgleichen Behandlung im internationalen Verhältnis erforderlich machen (418).

Die Informationen dürfen nur zu den im Abkommen vorgesehenen Zwecken verwendet werden. Die Weitergabe an andere Verwaltungsbehörden, Gerichte oder Dritte ist untersagt, auch wenn nach internationalem Recht das Steuergeheimnis diesem Vorgehen nicht entgegenstehen würde. Die Tragweite des Steuergeheimnisses bestimmt sich grundsätzlich nach den Abkommensbestimmungen und nicht nach dem internen Recht (419). Auskünfte dürfen deshalb nur Personen zugänglich gemacht werden, welche mit der Veranlagung, dem Bezug und allenfalls mit der Rechtsprechung und der Strafverfolgung von unter das Abkommen fallenden Steuern be-
traut sind. Deren Weiterleitung an steuerfremde Behörden, etwa an Devisenkontroll-, Zoll- oder Strafverfolgungsbehörden, aber auch an einen Drittstaat, verletzt das Steuergeheimnis und damit das Abkommen selbst (420).

Der Auskunftsaustausch geschieht unter grösstmöglicher Schonung des Steuergeheimnisses. Nicht nur wird die Notwendigkeit und Berechtigung hiezu von den Steuerbehörden geprüft, sondern auch der Betroffene selbst kann auf den Umfang des Auskunftsaustausches Einfluss nehmen. In jedem Verfahren, "wo die Gefahr besteht, dass jemand durch einen staatlichen Hoheitsakt beschwert werden könnte" (421), muss dem Betroffenen das rechtliche Gehör gewährleistet werden.

B. Steuergeheimnis und "kleine" Amtshilfe

Inhaltlich besteht zwischen der von der Schweiz aufgrund einer ausdrücklichen Auskunftsklausel eines DBA gewährten und der aus den Bestimmungen über das Verständigungsverfahren abgelei-

418 De Capitani S. 415.

419 Zu den Ausnahmen vgl. unten B. und N 425.

420 Flubacher S. 185; von Siebenthal StR 34 S. 452.

421 BGE 105 Ia 197f.

teten Amtshilfe kein Unterschied (422). Verschieden gestalten sich jedoch die Stellung des betroffenen Steuerpflichtigen und der Umfang des Geheimnisschutzes im Empfängerstaat.

Bei dem auf eine Auskunftsklausel gestützten Informationsaustausch ist der Steuerpflichtige stets Partei (Art. 6 VwVG). Er kann deshalb selbst Einfluss auf den Gang des Verfahrens nehmen (423). Bei Fehlen einer Amtshilfeklausel kommen die Bestimmungen über das Verständigungsverfahren zur Anwendung; der Pflichtige ist nicht als Partei beteiligt (424). Da sich das Verfahren auf ihn nachteilig auswirken kann - insbesondere wo es um die Vermeidung von Abkommensmissbräuchen geht - darf ihm auch hier das rechtliche Gehör nicht verweigert werden.

Der Steuerpflichtige wird von der EStV über das Auskunftsbegehren des ausländischen Staates orientiert. Er erhält Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen und gegebenenfalls Gründe darzulegen, die gegen eine Auskunftserteilung sprechen: Verletzung eines Berufs- oder Geschäftsgeheimnisses, keine Sicherheit für das Steuergeheimnis im anderen Staat, Nichterhältlichkeit der Auskunft im ordentlichen Verwaltungsverfahren, u.ä. Gerade bei DBA ohne Auskunftsklausel ist der Einwendung des Pflichtigen, das Steuergeheimnis werde im ersuchenden Staat nicht gewährt, besonderes Gewicht beizumessen. Während die Auskunftsklauseln die Schweigepflicht ausdrücklich statuieren und die Verwendung der Informationen auf die im Abkommen vorgesehenen Zwecke beschränken, fehlt hier eine derartige Regelung. Unzweifelhaft ist, dass die Schweigepflicht dennoch geschuldet ist. Treu und Glauben gebieten den Vertragsparteien, die im Auskunftsaustausch erhaltenen Informationen genau gleich zu behandeln wie die von ihnen selbst beschafften Angaben über einen Steuerpflichtigen. Für Umfang und Tragweite des Steuergeheimnisses sind deshalb nicht die Abkommensbestimmungen massgebend, son-

422 Vgl. vorne II.B.1.

423 Von Siebenthal StR 34 S. 460.

424 Reich S. 79.

dern das jeweilige innerstaatliche Recht (425). Verbietet das interne Steuergeheimnis die Verwendung von Auskünften zu aussersteuerlichen Zwecken, so gilt das selbstverständlich auch für eine ausländische Information. Die Massgeblichkeit des jeweiligen innerstaatlichen Rechts bringt es nun aber mit sich, dass der Schutz des Steuerpflichtigen - verglichen mit der Schweiz - ungenügend sein kann. Dies trifft insbesondere dort zu, wo die Auskünfte nicht oder nicht nur zur richtigen Anwendung und der Verhinderung von Missbräuchen des Abkommens, sondern zusätzlich zu steuerfremden Zwecken herangezogen werden. Die Schweiz hat dieser Möglichkeit jedenfalls bei der Amtshilfegewährung Rechnung zu tragen; gegebenenfalls muss sie die Auskunft verweigern (426).

Nach Anhörung des Pflichtigen entscheidet die EStV über die Ablehnung oder Annahme des Amtshilfegesuchs (Art. 5 VwVG). Gegen letztere kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen eine begründete schriftliche Einsprache erheben. Der neuerliche Entscheid kann wiederum innert 30 Tagen mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde i.S.v. Art. 97ff. OG beim BGr gerügt werden (427). Einem Auskunftsbegehren wird erst dann Folge geleistet, wenn die Rechtsmittelfrist unbenutzt abgelaufen oder die Einsprache resp. Verwaltungsgerichtsbeschwerde rechtskräftig abgewiesen worden ist (428). Eine widerrechtliche Verletzung des Steuergeheimnisses durch den Auskunftsaustausch ist damit ausgeschlossen.

Die Stellung des Steuerpflichtigen ist nach schweizerischem Recht recht stark. Demgegenüber können in der BRD bspw. Auskünfte auch erteilt werden, ohne dass der Steuerpflichtige vorher angehört worden wäre (429). Dies geschieht immer dann,

425 So ausdrücklich OECD-Musterabkommen 1977 Art. 26 (N 309); Runge S. 85.

426 Flubacher S. 187; Locher/Meier/von Siebenthal B 27.1 Nr. 8.

427 Von Siebenthal StR 34 S. 394.

428 Von Siebenthal StR 34 S. 461.

429 Runge S. 82, 84; von Siebenthal StR 34 S. 461.

wenn der Präventiveffekt von Kontrollmeldungen oder die Vorbeugung von Steuerhinterziehungen durch die vorherige Anhörung des Pflichtigen vereitelt würde (430). Doch ist grundsätzlich auch nach deutschem Recht der Steuerpflichtige vor der Auskunftserteilung an eine ausländische Behörde stets anzuhören (431).

C. Steuergeheimnis und Verständigungsverfahren

Im Verständigungsverfahren ist der Steuerpflichtige selbst nicht Partei (432), kann aber dennoch recht viel Einfluss auf den Gang des Verfahrens nehmen; weitaus die meisten Verständigungsverfahren werden auf Antrag des Steuerpflichtigen eingeleitet (433). Zwar besteht kein Anspruch auf Vermeidung der Doppelbesteuerung oder auf tatsächliche Verständigung zwischen den Vertragsstaaten; der Pflichtige kann jedoch jederzeit sein Begehren widerrufen und damit die Durchführung des Verständigungsverfahrens verhindern oder abbrechen. Im selbst beantragten Verständigungsverfahren wird er aber auch bemüht sein, den Behörden freiwillig jede gewünschte Information zu vermitteln, um damit für sich einen möglichst günstigen Entscheid herbeizuführen. Steuergeheimnis und Auskunftserteilung können deshalb hier kaum kollidieren, ist doch in der Beantragung eines Verständigungsverfahrens regelmässig auch die Entbindung vom Steuergeheimnis durch den Steuerpflichtigen zu erblicken (434).

D. Steuergeheimnis und technische Amtshilfe

Das in den meisten DBA vorgesehene Entlastungsverfahren für

430 Das dürfte auch nach schweizerischem Recht möglich sein, wenn das höher zu wertende Interesse an der ungestörten Abwicklung des Verfahrens dies notwendig macht. Vgl. BGE 101 Ia 17f. E.3.; Hauser Strafprozessrecht S. 194.

431 Runge S. 83.

432 Reich S. 79.

433 Von Siebenthal StR 34 S. 392. Zum Verständigungsverfahren von Amtes wegen vgl. vorn B. und Reich S. 87.

434 Von Siebenthal StR 34 S. 393.

Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren bedarf - auch ohne dass eine spezielle Auskunftsklausel dafür vorhanden wäre - eines Informationsaustausches zwischen den Steuerbehörden beider Staaten.

Das Entlastungsverfahren wird durch den Steuerpflichtigen selbst in Gang gesetzt. Er nimmt den damit verbundenen Informationsaustausch freiwillig auf sich (435). Die Geltendmachung des Anspruches auf Steuerentlastung bedeutet deshalb gleichzeitig auch das Einverständnis mit dem Auskunftsaustausch und der Entbindung vom Steuergeheimnis. Der die Amtshilfe begehrende Staat ist selbst wiederum ans Steuergeheimnis gebunden, jedenfalls insofern ihm das interne Recht eine Schweigepflicht auferlegt.

E. Steuergeheimnis und Missbrauchsbeschluss

Die missbräuchliche Inanspruchnahme der Steuerentlastung aufgrund eines DBA für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren wird auch einseitig von der Schweiz geahndet (436).

Die im Missbrauchsbeschluss vorgesehenen Massnahmen (Art. 4 BRB) gelangen erst zur Anwendung, nachdem der Steuerpflichtige schriftlich davon benachrichtigt und ihm damit Gelegenheit gegeben wurde, sich zu den Anschuldigungen zu äussern (437). Gegen die Benachrichtigung der ausländischen Behörden im besonderen kann sich der Steuerpflichtige wiederum mit Einsprache und Verwaltungsgerichtsbeschwerde zur Wehr setzen (438). Erweisen sich die Einwendungen des Pflichtigen jedoch als unbegründet, so kann in der Erteilung der Amtshilfe keine Verlet-

435 Von Siebenthal StR 34 S. 395.

436 Vgl. vorn II.C.1.

437 Von Siebenthal StR 34 S. 399.

438 Vgl. vorn B.

zung der Schweigepflicht erblickt werden (439).

Die genannten Massnahmen werden von den schweizerischen Behörden unter grösstmöglicher Schonung des Steuerpflichtigen und des Steuergeheimnisses getroffen. Rückerstattungen von Geldern aus missbräuchlich beanspruchten Steuerentlastungen an ausländische Steuerbehörden erfolgen in der Regel ohne Namensnennung des Antragsstellers. In jedem Fall strikte gewahrt bleibt das Bankgeheimnis (440).

Häufig wird bei Feststellung eines Missbrauches auch dem Betroffenen vorerst die Möglichkeit einberäumt, sich "anzupassen". Gesellschaften können bspw. den zuviel weitergeleiteten Betrag als verdeckte Gewinnausschüttung deklarieren, welche alsdann der Verrechnungssteuer unterliegt. Eine fehlende Gewinnausschüttung kann innert bestimmter Frist nachgeholt werden (441).

F. Steuergeheimnis und mittelbare Amtshilfe

Die mittelbare Amtshilfe - namentlich die Veröffentlichung von Steuerentscheiden - ist aus der Sicht des Geheimnisschutzes unproblematisch. Entscheide dürfen nur in einer Form publiziert werden, die keinen Rückschluss auf den tatsächlich Betroffenen ermöglicht.

Weit bedenklicher ist die Einsichtsmöglichkeit in die Steuerregister. Doch ist dies kein den internationalen Verhältnissen spezifisch anhaftendes Problem. Es drängt sich ohnehin die generelle Abschaffung der Publizität der Steuerregister auf (442).

439 A.M. Flüge SAG 35 S. 196 und StR 18 S. 65, der geltend macht, die gesetzliche Grundlage für den Informationsaustausch fehle, handle es sich doch beim Missbrauchsbeschluss lediglich um eine untergeordnete Verordnungsvorschrift. Das BGr hat in seinem Entscheid 94 I 665 E.4 die Gesetzmässigkeit des BRB, der sich auf den BB über die Durchführung zwischenstaatlicher Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von 1951 (vgl. auch vorn II.C.1.) stützt, ausdrücklich bestätigt.

440 Von Siebenthal StR 34 S. 399.

441 Von Siebenthal StR 34 S. 399/400.

442 Vgl. ausführlich vorn § 15 II.

IV. Entwicklungstendenzen

A. Ausgangslage

Im internationalen Steuerrecht ist die Tendenz eindeutig darauf gerichtet, die gegenseitige Amts- und Rechtshilfe zu verstärken, insbesondere um Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerflucht wirksamer bekämpfen zu können (443).

Steuerhinterziehung und Steuerumgehung im internationalen Verhältnis sind relativ neu. Sie sind weitgehend auf die starken wirtschaftlichen, sozialen und politischen Umwälzungen und die enge Verflechtung der internationalen wirtschaftlichen Beziehungen zurückzuführen. Die Bekämpfung der Steuerdelikte muss als Selbstverständlichkeit erachtet werden, liegt sie doch im Prinzip der Gesetzmässigkeit jeder Verwaltungstätigkeit begründet. Nur wenn auch Steuerwiderhandlungen entschieden geahndet werden, ist die Durchsetzung der Steuergesetzgebung gewährleistet. Eine generelle Privilegierung der Fiskaldelikte ist deshalb tatsächlich nicht mehr länger haltbar (444).

Verschiedene internationale Organisationen, u.a. die OECD, die EG und der Europarat sind bemüht, Grundlagen für eine solche internationale Zusammenarbeit durch Formulierung von Musterabkommen und Richtlinien und der Herausgabe von Empfehlungen zu schaffen (445).

Die Schweiz verhielt sich diesen Bestrebungen gegenüber seit jeher eher negativ. Ihre traditionelle Zurückhaltung stösst jedoch immer mehr - auch auf inländische - Kritik. Es wird ihr vorgeworfen, ihre Einstellung, das relativ tiefe Steuerniveau und insbesondere die gewährten Steuerprivilegien für Domizil-, Holding- und Hilfsgesellschaften begünstige die internationale Steuerflucht und Steuerhinterziehung. Wohl als Folge dieser Vorwürfe hat die ausnahmsweise Rechtshilfegewährung in Fiskal-

443 Von Siebenthal StR 34 S. 463ff.

444 Aubert/Kernen/Schönle S. 294.

445 Vgl. vorn II.A.

strafsachen ins neue Rechtshilfegesetz (IRSG) (446) Eingang gefunden. Der Bundesrat hat sie in seiner Botschaft von 1976 (447) damit begründet, dass eine zu starre Haltung der Schweiz im Bereiche der Rechtshilfe ihr eines Tages zum Nachteil gereichen könnte.

B. Sich stellende Schwierigkeiten

Im internationalen Verhältnis stellen sich nun aber besondere Probleme. Fiskaldelikte werden - je nach dem zur Anwendung gelangenden Recht - verschieden verstanden. Es gibt keine einheitliche Definition der Begriffe Steuerumgehung, Steuerflucht und Steuerhinterziehung. Was im einen Land erlaubte Steuerersparnis, ist im anderen strafbare Steuerumgehung oder Hinterziehung. Eine effiziente Rechtshilfe setzt nun aber ein einheitliches Verständnis über die zu bekämpfenden Straftaten voraus (448). Solange jedoch an der Eigenständigkeit der nationalen Gesetzgebungen festgehalten wird, ist eine Einigung der verschiedenen Staatsauffassungen beinahe undenkbar. Auch die Beratungen innerhalb der OECD und dem Europarat über die Bekämpfung von Steuerdelikten haben gezeigt, dass die Meinungen und das Verständnis über die verschiedenen Begriffe weit auseinandergehen (449). Ja, diese einheitliche Betrachtungsweise fehlt teilweise sogar dem innerstaatlichen Recht (450)!

446 Art. 3 Abs. 3 letzter Satz; vgl. N 404.

447 BBl 1976 II S. 454.

448 Aubert/Kernen/Schönle S. 295; Zuppinger ASA 50 S. 41.

449 Für Schmid/Frei/Wyss/Schouwey S. 300/01 ist diese Diskrepanz im heutigen Zeitalter beseitigt. Alle Staaten sind demokratisch orientiert und verfolgen die gleichen Ziele, insbesondere auch auf dem Gebiet des Steuerwesens. Die Verweigerung der gegenseitigen Amts- und Rechtshilfe lässt sich deshalb nicht mehr länger rechtfertigen. Anders als früher, wo die Staaten kaum etwas Gemeinsames hatten und die Rivalität vor der Gemeinsamkeit stand, sind heute die Leitideen des Steuerrechts dieselben. Die Länder sollten deshalb bereit sein, sich gegenseitig ihre Mittel zur Verfügung zu stellen.

450 Steuerbetrug wird in der Schweiz je nach anwendbarem kantonalem Recht im Administrativ- oder im Strafverfahren geahndet.

C. Einstellung der Schweiz

Die Zurückhaltung der Schweiz ist nun keineswegs gegen die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht an sich gerichtet; sie will diese nicht auch etwa als Kavaliersdelikt behandelt wissen. Ihre negative Einstellung gilt einzig gegenüber den Bestrebungen zum Abschluss eines multilateralen Amts- und Rechtshilfeabkommens in Steuersachen oder eines entsprechenden einseitigen Bundesgesetzes.

Die Gründe dafür sind verschiedener Art. Auf die Schwierigkeiten, die sich aus dem unterschiedlichen Verständnis der Begriffe ergeben, wurde schon hingewiesen. Eine generelle Amtshilfeverpflichtung bringt die Gefahr der Untergrabung der eigenen Rechtsordnung mit sich: unter Umständen müssten Auskünfte erteilt werden, die dem einheimischen *ordre public* widersprechen, weil die Steuern im anderen Staat als Lenkungsinstrument für Politik und Wirtschaft eingesetzt werden. Es könnte dazu führen, dass das nach schweizerischem Recht im Hinterziehungsverfahren geschützte Bankgeheimnis preisgegeben werden müsste (451). Schweizerische Steuerpflichtige müssten ans Ausland "ausgeliefert" werden, ohne dass deren Schutz, eine rechtsgleiche und gesetzmässige Behandlung garantiert wäre. Die Wahrung des Steuergeheimnisses könnte im anderen Staat in Frage gestellt sein, da dieses sich nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht richtet (452), etc.

Gerade der Schutz des Steuerpflichtigen darf bei einer verstärkten Amts- und Rechtshilfe jedoch nicht ausser acht gelassen werden. Je umfangreicher die Verpflichtung zur Auskunftserteilung, desto zahlreicher sind Durchbrechungen des Steuergeheimnisses. Wohl werden diese Abweichungen von der Schweigepflicht dadurch relativiert, dass die ausländischen Steuerbehörden selbst wiederum ans Steuergeheimnis gebunden sind; auch werden Auskünfte nur erteilt, wenn das Interesse an einer gesetzmässi-

451 So die Resolution 699 des Europarates vom 28.6.1979.

452 Z.B. Art. 26 OECD-Musterabkommen; s. vorn N 307.

gen und rechtsgleichen Behandlung im internationalen Verhältnis dasjenige an der Geheimhaltung überwiegt. Missbräuche, Verletzungen des Steuergeheimnisses sind dennoch nicht auszuschliessen. Selbst in der Schweiz mit geordneten Verhältnissen in Verwaltung und Staat und strenger Wahrung des Legalitätsprinzips kommen immer wieder Verstösse vor, die zumindest disziplinarisch geahndet werden müssen (453). Es ist daher zu befürchten, dass in Ländern mit wenig geordneten Verhältnissen das Steuergeheimnis dem Pflichtigen gar keinen echten Schutz mehr zu bieten vermag.

In einem multilateralen Abkommen würde sich die Schweiz nun aber verpflichten, jedem Vertragsstaat, unbesehen seiner inneren Ordnung und Verhältnisse, die gewünschte Auskunft zu erteilen. Daran hat sie jedoch gerade kein Interesse:

Jedes Land bestimmt seine Steuerpolitik selber und trägt für deren Folgen auch die Verantwortung. Es kann deshalb nicht die Aufgabe bspw. der Schweiz sein, für den ausländischen Fiskus Polizist zu spielen und sich für die Durchsetzung einer verfehlten ausländischen Wirtschafts- und Sozialpolitik einzusetzen. Die aussenpolitische Maxime der Solidarität mit dem Ausland kann nicht soweit gehen, die durch den erhöhten Steuerwiderstand ausgelösten Probleme anderer Länder zu lösen. Bezeichnenderweise stammen die Begehren nach Verstärkung der Amts- und Rechtshilfe auch durchwegs aus sog. "Hochsteuerländern". Sie sind es v.a., die mit den Problemen des Steuerwiderstandes und der damit verbundenen Steuerflucht, Steuerhinterziehung und Steuerumgehung zu kämpfen haben (454).

Aus schweizerischer Sicht ist diesen Phänomenen aber weniger mit einem multilateralen Amts- und Rechtshilfeabkommen beizukommen, als mit wirkungsvollen innerstaatlichen Selbsthilfemassnahmen: eine vernünftige Steuerpolitik, welche übermässige Steu-

453 Vgl. hinten § 18 I.B.

454 Der Steuerwiderstand hat sich allerdings auch in der Schweiz in den letzten 10 Jahren verschärft, und es findet eine verstärkte Konfrontation Bürger/Staat statt; Zuppinger ASA 44 S. 84.

erbelastungen vermeidet, zweckmässige Verfahrensvorschriften, die es erlauben, bei Verletzungen des Steuergesetzes wirksam einzugreifen (Ermessenstaxation, Umkehr der Beweislast im nachfolgenden Rechtsmittelverfahren, wirtschaftliche Betrachtungsweise) und strenge Strafvorschriften mit generalpräventiver Wirkung. Zwar können auch die raffiniertesten Kontrollmittel Steuererhinterziehungen nicht restlos verhindern. Dennoch herrscht in Niedrigsteuerländern die bessere Steuermoral (455).

Ganz generell hat sich die von der Schweiz gewährte Amtshilfe im Rahmen der DBA und des Missbrauchsbeschlusses bewährt (456). Eine Ausdehnung dürfte sich auch deshalb erübrigen, weil bei schweren Verstössen gegen die Steuerrechtsordnung (Steuerbetrug) die Möglichkeit der Rechtshilfe durch das IRSG geschaffen worden ist (457, 458).

455 Zuppinger ASA 50 S. 37ff.

456 Ein Ausbau des Auskunftsverkehrs wäre einzig allenfalls innerhalb eines DBA denkbar. Die Vertragsbestimmungen könnten individuell den Vertragsstaaten angepasst werden und jeder weiss, worauf er sich einlässt.

457 Zuppinger ASA 50 S. 39ff.

458 Ob die Schweiz geradezu mit Auskunftsbegehren überschwemmt werden wird, muss sich zeigen. Jedenfalls sind die entspr. Befürchtungen im Zusammenhang mit dem Rechtshilfeabkommen USA bislang nicht eingetreten. Bis anfangs 1981, also 4 Jahre nach Inkrafttreten des Abkommens, ist noch kein einziges Rechtshilfege such in Fiskalsachen gestellt worden. Die Rechtshilfe ist zwar auf organisierte Verbrechen beschränkt, doch kommt diesen in den USA so grosse Bedeutung zu, dass die Erfahrungen damit gewisse Rückschlüsse auf die Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen generell zulassen; vgl. Schmid/Frei/Wyss/Schouwey S. 302.

3. Kapitel

§ 18 Verletzung des Steuergeheimnisses

I. Verletzungshandlung

A. Einleitung

Das Steuergeheimnis gebietet den mit der Durchführung des Steuergesetzes betrauten Personen, über alle einen Steuerpflichtigen betreffenden Verhältnisse, die ihnen anvertraut oder sonstwie bekannt geworden sind, wie über die Verhandlungen innerhalb der Behörden zu schweigen. Untersagt ist auch, Dritten Einsicht in die Steuerakten zu gewähren.

Die Schweigepflicht gilt grundsätzlich absolut. Nur eine spezifische Gesetzesvorschrift, die ausdrückliche Ermächtigung der vorgesetzten Behörde bei Vorliegen gewichtiger öffentlicher Interessen oder allenfalls die Einwilligung des betroffenen Steuerpflichtigen vermag sie zu beseitigen (459).

Jede Verwendung von geheimzuhaltenden Tatsachen und die Oeffnung von Steuerakten, die durch keinen der vorgenannten Gründe ihre Rechtfertigung findet oder den erlaubten Rahmen überschreitet, bedeutet eine Verletzung der Schweigepflicht; sie kann die strafrechtliche, disziplinarrechtliche und vermögensrechtliche Verantwortlichkeit des Geheimnisträgers nach sich ziehen.

B. Verletzung

Das Steuergeheimnis wird verletzt durch jede Mitteilung von geheimen Tatsachen an Personen, für deren Kenntnis sie nicht bestimmt sind. Dabei ist es irrelevant, ob diese selbst zu schweigen versprechen oder gar gesetzlich dazu verpflichtet sind (460). Im wesentlichen stellen alle diejenigen Verwendungsarten einen Verstoß gegen die Schweigepflicht dar, die im 2. Kapitel nicht

459 Vgl. vorn § 11 III.; Grossmann S. 47.

460 Grossmann S. 33.

als erlaubt Erwähnung gefunden haben.

Die folgenden Beispiele sollen einen Ueberblick über die möglichen Verletzungshandlungen vermitteln. Viele von ihnen haben bereits im 2. Kapitel eine erste Erwähnung gefunden:

- Die Ausstellung von Steuerausweisen oder die Offenlegung des Steuerregisters hat sich auf die Publikation der Steuerfaktoren zu beschränken, auf das steuerbare Einkommen und Vermögen, Ertrag und Kapital (461). Unzulässig sind Auskünfte über die Zusammensetzung der Steuerfaktoren, über den Steuerbezug und insbesondere über den Rückstand eines Pflichtigen in der Bezahlung seiner Steuern.
- Angaben an den Steuerpflichtigen über die Herkunft von Informationen, die für seine Einschätzung Verwendung gefunden haben, verletzen das Steuergeheimnis gegenüber dem betroffenen Dritten und gefährden das Steuerverfahren an sich (462).
- Informationen über Dritte, die nicht unmittelbar für die Veranlagung des Steuerpflichtigen selbst benötigt werden (z.B. Kundenlisten, Patientenkarteen), dürfen nicht zu deren steuerlichen Erfassung herangezogen werden (463).
- Auch die blosser Bestätigung eines Gerüchtes durch die Steuerbehörde ist geeignet, die Geheimsphäre des Pflichtigen zu verletzen (464).
- Die Weitergabe von Informationen, die für die empfangende Behörde nicht notwendig sind, verstösst gegen das Verhältnismässigkeitsgebot und verletzt damit das Steuergeheimnis (465).
- Die Mitteilung von unter das Steuergeheimnis fallenden Tatsachen an eine andere Amtsstelle, ohne dass dafür eine Gesetzesgrundlage oder die Einwilligung der vorgesetzten Behörde vorliegen würde, verletzt das Amtsgeheimnis. Die Schweigepflicht besteht auch gegenüber der obersten Stelle innerhalb der Verwaltung. Die Mitteilung eines Gemeinderates an ein Mitglied des

461 Vorn § 15 II.A.

462 Vorn § 16 II.

463 Vorn § 12 II.

464 Grossmann S. 37.

465 Vorn § 13 IV.A.2.

Bundesrates über die in seiner Funktion als Steuererlassbehörde gemachten Wahrnehmungen ist unzulässig (466). Sie bedeutet eine Umgehung des ordentlichen Dienstweges.

- Gemeindebehörden, die keine steueramtliche Funktion ausüben, geniessen keine privilegierte Stellung gegenüber den Steuerbehörden. Das Steuergeheimnis gilt auch ihnen gegenüber. - Dem Steuerausschuss, der namens der Gemeinde zur Erhebung von Einsprachen gegen Steuerentscheide eingesetzt ist, im Rahmen der Steuereinschätzung aber keine Befugnisse besitzt, darf vor der Einschätzung eines Pflichtigen kein Einblick in die Steuerakten gewährt werden; das Einsichtsrecht ist aber auch nach erfolgter Veranlagung auf die Prozessakten beschränkt (467). Soweit Gemeindebehörden eine steueramtliche Funktion übertragen ist, z. B. der Steuererlassbehörde oder der Kommission für Grundsteuern, ist das Steuergeheimnis im Umfang des für die betr. Tätigkeit Notwendigen aufgehoben.

- Die direkte Erteilung von Auskünften durch einen Steuerbeamten an eine ausländische Steuerbehörde bedeutet eine Umgehung des ordentlichen Dienstweges und verletzt deshalb das Steuergeheimnis (468).

- Die nicht abkommensgemässe Verwendung von im Rahmen eines DBA ausgetauschten Auskünften - Verwendung nicht nur zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, sondern auch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts, die Weitergabe an eine steuerfremde Behörde oder einen Drittstaat - verletzt das Steuergeheimnis, aber auch das Abkommen selbst (469).

- Die Publikation von Steuerentscheiden in einer Art und Weise, die Rückschlüsse auf die Identität des Pflichtigen zulassen, verletzt die Schweigepflicht (470).

- Das Steuergeheimnis schützt nicht nur den Steuerpflichtigen vor Indiskretionen, sondern auch den Staat, dessen Interessen

466 Fall Generalstabsoffizier; vgl. hinten N 479.

467 Vorn § 14 III.

468 Vorn § 17 II.B.4.a., insbes. N 387.

469 Vorn § 17 III.A.

470 Vorn § 15 III.A.; Grossmann S. 37; Bosshardt S. 224.

an einer geordneten Verwaltung und das Vertrauen der Bürger in diese. - Das Mitglied einer Steuerkommission muss über sämtliche Tatsachen, die es in seiner steueramtlichen Tätigkeit erfahren hat, schweigen. Auch Aeusserungen, die dem betroffenen Steuerpflichtigen nützen würden, indem bspw. eine zu hohe Einschätzung beseitigt werden könnte, sind zu unterlassen (471).

- Die Schweigepflicht des Steuerbeamten überdauert das Dienstverhältnis. Als Parteivertreter eines Steuerpflichtigen darf er sich nicht auf die Verhältnisse anderer Pflichtiger berufen, welche ihm bei seiner früheren Tätigkeit als Steuerbeamter bekannt geworden sind. Die Schweigepflicht besteht sowohl gegenüber seinem Klienten wie den Steuerbehörden (472).

Die Beispiele wären beliebig zu erweitern. Immer fehlt jedoch bei der Verletzungshandlung die Rechtsgrundlage zur Verwendung der unter das Steuergeheimnis fallenden Tatsachen oder die Kompetenz wird überschritten.

II. Straffolgen

Die Verletzung des Steuergeheimnisses zieht - je nach der Schwere des Verschuldens und des Schadens - die Verantwortlichkeit der Steuerorgane in strafrechtlicher, disziplinarrechtlicher und vermögensrechtlicher Hinsicht nach sich (473, 474).

A. Strafrechtliche Verantwortlichkeit

Die vorsätzliche Verletzung des Steuergeheimnisses, die Preisgabe von anvertrauten oder in amtlicher Stellung sonstwie wahrgenommenen persönlichen Tatsachen eines Steuerpflichtigen

471 Bosshardt S. 224; ZR 52 Nr. 27.

472 RB 1949 Nr. 46.

473 Blumenstein System S. 342; Masshardt S. 358; Reichlin ZBl 53 S. 515; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 82 N 21.

474 Art. 320 StGB; vgl. auch § 82 ZH-StG.
Masshardt S. 358; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 82 N 21;
Perrin S. 130.

und die Offenlegung von Steuerakten, wird strafrechtlich geahndet.

Die Geheimnisverletzung ist Sonderdelikt. Täter kann nur eine mit der Erfüllung steuerlicher Aufgaben betraute Person sein (475).

Mit der Ausgestaltung als Officialdelikt kommt zum Ausdruck, welche Bedeutung der Amtsverschwiegenheit in der Rechtsordnung zukommt. Die Verpflichtung des Bürgers zur umfassenden Offenlegung seiner steuerlich massgebenden Verhältnisse ruft nach einem erhöhten Schutz des Pflichtigen. Die Verletzung des Steuergeheimnisses wiegt deshalb besonders schwer (476).

Die Tat ist vollendet, sobald ein Unbefugter vom Inhalt des Steuergeheimnisses Kenntnis erhält. Die Entstehung eines Vermögensschadens ist für die Strafbarkeit irrelevant (477).

Die Preisgabe des Steuergeheimnisses ist nicht strafbar, wo ein Rechtfertigungsgrund geltend gemacht werden kann: Gesetz, Einwilligung der vorgesetzten Behörde i.S.v. Art. 320 Ziff. 2 StGB und/oder des betroffenen Steuerpflichtigen, Offenbarungs-, Anzeige- und Meldepflichten i.S.v. Art. 32 StGB, Notstand (Art. 34 StGB) und Notwehr (Art. 33 StGB) schliessen die Strafbarkeit aus (478).

An das Vorliegen eines Notstandes sind hohe Anforderungen zu stellen. Nur eine nicht anders abwendbare Zwangslage vermag die Offenbarung des Steuergeheimnisses zu rechtfertigen. Der Steuerbeamte hat vorerst alle ihm zur Verfügung stehenden gesetzlichen und insbesondere dienstlichen Mittel auszuschöpfen, um

475 Die Tatsache des gegen einen Steuerpflichtigen erhobenen Arrestbefehls wegen vermuteter Steuerschulden fällt zwar unter das Steuergeheimnis. Deren Publikation durch eine Tageszeitung verletzt das Steuergeheimnis jedoch nicht, besteht doch keine Schweigepflicht der Zeitungsredaktion. Die Verletzung des Steuergeheimnisses ist ein Sonderdelikt. (Fall Solschenizyn, vgl. NZZ Nr. 102 vom 4.5.1979 S. 49; BGr vom 28.6.78 in ZBl 80 S. 174).

476 Grossmann S. 38.

477 Grossmann S. 39.

478 BGE 94 IV 71; Grossmann S. 50; Stratenwerth II S. 359.

eine Preisgabe des Steuergeheimnisses zu vermeiden (479).

B. Disziplinarrechtliche Verantwortlichkeit

Das Disziplinarrecht (480) soll die interne Verwaltungsordnung und die Leistungsfähigkeit der Verwaltung garantieren. Es ist verwaltungsinternes Massnahmenrecht, das sich als Folge des besonderen Gewaltenverhältnisses zwischen Staat und Beamten ergibt (481).

Da es andere Zwecke als das Strafrecht verfolgt, gilt der Grundsatz "ne bis in idem" im Verhältnis zwischen diesen beiden nicht; Straf- und Disziplinarrecht stehen unabhängig nebeneinander. Die strafrechtliche Verfolgung eines bestimmten Verhaltens fordert zumeist auch die disziplinarrechtliche Ahndung (482). Eine Disziplinarstrafe kann auch da auferlegt werden, wo die Voraussetzungen des Strafrechts nicht erfüllt sind.

Disziplinarfehler können nur während der Dauer des Dienstverhältnisses begangen werden (483). Die Tathandlung besteht in der schuldhaften - vorsätzlichen, aber auch fahrlässigen (484) -

479 Eine solche Zwangslage bestand im Fall des Generalstabsoffiziers (vorne § 14 II.A.l., N 177) für den Gemeinderat nun aber gerade nicht. Die Mitteilung an den Vorsteher des Eidg. Militärdepartementes hätte durchaus auf dem normalen Dienstweg, nach Einholung des Einverständnisses der vorgesetzten Behörde, geschehen können. Es haben keine konkreten Anzeichen einer Spionagegefahr bestanden, die ein derartiges direktes Vorgehen erheischt hätten. Zwar war das Verhalten der Gemeinderäte verständlich - der Fall des wegen Spionage verurteilten Brigadiers Jeanmaire lag erst ein Jahr zurück -, doch nicht entschuldigbar.

Die Gemeinderäte wurden wegen Verletzung des Amtsgeheimnisses zu 200 Fr. Busse verurteilt. Das Obergericht bestätigte das Urteil. Der Entscheid des von den Gemeinderäten angerufenen BGr steht noch aus. Vgl. Beobachter vom 15.5. und 31.8.1980 und Tages-Anzeiger vom 2.7.1980.

480 Bund: Art. 30ff. BtG; ZH: Gesetz betr. die Ordnungsstrafen vom 30.6.1966, ZG 6 S. 111.

481 Imboden/Rhinow S. 315ff.; BGE 98 Ib 306.

482 BGE 71 I 468f.; Perrin S. 130; Art. 30 Abs. 4 BtG.

483 BGE 83 I 296.

484 Im Gegensatz zum Strafrecht, Art. 320.

Verletzung der Schweigepflicht durch Mitglieder und Beamte der Steuerorgane des Bundes (485) oder der Kantone.

Als Sanktion kommen die gesetzlich vorgesehenen Disziplinar-massnahmen in Frage: Verweis, Geldbusse, Versetzung ins Provi-sorium, Einstellung im Amt, Entlassung. Die Massnahme hat sich nach dem Zweck des Disziplinarrechts auszurichten, der Sicherung der guten Ordnung und der Leistungsfähigkeit des betr. Verwal-tungszweiges (486).

C. Vermögensrechtliche Verantwortlichkeit

Für den dem Steuerpflichtigen aus der Verletzung des Steuer-geheimnisses entstandenen Schaden werden die Steuerorgane haft-pflichtig (487).

In den meisten Kantonen und im Bund besteht für den durch ho-heitliche Tätigkeit dem Bürger widerrechtlich zugefügten Schaden eine originäre Staatshaftung (488). Bei vorsätzlicher oder grob-fahrlässiger Verursachung des Schadens kann der Staat intern auf den fehlbaren Beamten Rückgriff nehmen (489). Gegenüber dem Bür-ger ist jedoch allein der Staat ersatzpflichtig.

Verletzungen des Steuergeheimnisses in nicht-dienstlicher Tä-tigkeit, bspw. durch Verlautbarungen an der Stammtischrunde, ma-chen den Steuerbeamten hingegen allein haftpflichtig. Es kommen dafür die Bestimmungen der Art. 41ff. OR zur Anwendung (490).

485 Art. 71 Abs. 2 WStB verweist ausdrücklich auf die Bestim-mungen des BtG.

486 Blumenstein System S. 342; Masshardt S. 358; Reichlin ZBl 53 S. 516; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 69 N 7, 82 N 21.

487 Imboden/Rhinow S. 741ff.; Masshardt S. 358; Reichlin ZBl 53 S. 516; Perrin S. 131.

488 Schwarzenbach Haftung S. 18f.

B: BG über die Verantwortlichkeit des Bundes sowie seiner Behördemitglieder und Beamten (Verantwortlichkeitsgesetz) vom 14. März 1958, SR 170.32.

Für die Kantone kommen die jeweiligen kantonalen Bestimmun-gen zur Anwendung. Für ZH: Gesetz über die Haftung des Staates und der Gemeinden sowie ihrer Behörden und Beamten (Haftungsgesetz) vom 14.9.1969, OS 43 S. 355.

489 Bund: Art. 7 Verantwortlichkeitsgesetz, ZH: § 15 Haftungs-gesetz.

490 Perrin S. 132.

III. Nachweis der Geheimnisverletzung

Ungeachtet der strengen Sanktionen, die auf der Verletzung der Schweigepflicht stehen, kommen Geheimnisverletzungen in der Praxis relativ oft vor. Sichergestellt ist einzig die Ahndung grober Verstösse. Strafrechtliche Verurteilungen, aber auch die Verhängung disziplinarischer Massnahmen wegen Verletzung der Schweigepflicht sind in der Praxis deshalb selten.

Ungleich häufiger sind die "diskreten" Verletzungen des Steuergeheimnisses, die von einem Aussenstehenden kaum nachweisbar sind (491). Wie lässt sich schon der adäquate Kausalzusammenhang zwischen der steuerlichen Erfassung eines Dritten und den von einem Pflichtigen gemachten Angaben, die zu dessen eigener Einschätzung jedoch nicht benötigt wurden, herstellen? Wie kann einem Steuerkommissär, der dank seines guten Gedächtnisses sich des bei einem Steuerpflichtigen aufgeschnappten Namens eines "verdächtigen" Dritten erinnert und bei diesem eine Steuerkontrolle veranlasst, dessen gesetzwidriges Vorgehen vorgehalten werden?

Während das Zürcher Steuerrecht dem Steuerpflichtigen gegen das pflichtwidrige Verhalten eines Beamten - z.B. das beharrliche Einfordern von Auskünften und Unterlagen, die mit der betr. Einschätzung in keinem Zusammenhang stehen (492) - die Möglichkeit der Aufsichtsbeschwerde einräumt (§ 70 StG), fehlt im Wehrsteuerrecht dieser Rechtsbehelf (493). Der Pflichtige ist auf den ordentlichen Rechtsmittelweg verwiesen. Mit der Einschätzung nach Ermessen verliert er aber unter Umständen gerade dieses Recht (494). Er wird deshalb faktisch gezwungen, den Aufforderungen des Steuerbeamten Folge zu leisten.

Diese Regelung vermag nicht zu befriedigen. Sie ist wohl auch Grund dafür, dass sich der Pflichtige gegenüber den Steuerbehörden zurückhält und die Offenlegung seiner Verhältnisse auf das unbedingt notwendige Mass beschränkt.

491 Oberson II S. 594.

492 Reimann/Zuppinger/Schärrier § 87 N 3.

493 Blumenstein ASA 13 S. 345.

494 Vgl. vorn § 3 I.C. und III.

5. Teil: STEUERGEHEIMNIS UND BERUFSGEHEIMNIS

I. Ausgangslage

Der grundsätzlich absolute Schutz des Steuergeheimnisses soll dem Steuerpflichtigen die Gewissheit vermitteln, in seinen persönlichen Verhältnissen - trotz der Offenbarungspflicht gegenüber den Steuerbehörden - unversehrt zu bleiben. Nicht nur die massiven straf- und disziplinarrechtlichen Sanktionen, welche auf der unerlaubten Verletzung des Steuergeheimnisses stehen, sondern auch die starken öffentlichen Interessen des Staates an der Einhaltung der Schweigepflicht durch seine Beamten, bieten - zumindest theoretisch - Gewähr für die Wahrung des Steuergeheimnisses.

Aus diesem Grunde wurde denn auch verschiedentlich die Meinung geäußert, das Steuergeheimnis sei dem Berufsgeheimnis ebenbürtig; es könne deshalb auf die Verheimlichung von Berufsgeheimnissen gegenüber den Steuerbehörden verzichtet werden, weil das Steuergeheimnis auch den Schutz des Berufsgeheimnisses umfasse. Schwierigkeiten bei der Veranlagung des Geheimnisträgers liessen sich in der Folge beseitigen, der Interessenkonflikt zwischen der steuerlichen Offenbarungspflicht und der beruflichen Schweigepflicht wäre gelöst (1). Der Geheimnisträger könnte unbesehen des Berufsgeheimnisses seinen steuerlichen Nachweispflichten im vollen Umfang nachkommen; das Berufsgeheimnis würde dadurch nicht zum offenkundigen, sondern würde den Schutz des Steuergeheimnisses geniessen.

II. Argumente pro

Tatsächlich können Gründe angeführt werden, die diese Argumentation untermauern:

1. Unter das Berufsgeheimnis fallende Tatsachen, welche die

1 In diesem Sinn Hunzinger ASA 13 S. 273, 289; teilweise Ober-son I S. 358ff.; ASA 3 S. 166. A.M. Merz ZBJV 80 S. 353; Schreiber S. 69; Aubert/Kernen/Schönle S. 158; Koch-Wolter S. 11.

Steuerbehörden bei der Einschätzung des Geheimnisträgers interessieren, sind oft keine eigentlichen "Geheimnisse". Verlangt wird allein Aufschluss über die finanziellen Verhältnisse. Mit der Tatsache des Bestehens eines Vertragsverhältnisses zwischen Arzt und Patient erfährt die Behörde aber nichts anderes als derjenige, der den Patienten im Wartezimmer sitzen sieht; mit der Höhe des Honorars wird ihr das gleiche bekannt wie dem Postbeamten, der eine Einzahlung zugunsten des Anwaltes entgegennimmt. Vertragsverhältnis und Höhe des Honorars werden den Steuerbehörden - jedenfalls theoretisch - bei der Veranlagung des Geheimnisherrn ohnehin bekannt, da sich dieser für die Geltendmachung der entsprechenden Schuld auf kein Berufsgeheimnis berufen kann und den Namen des Gläubigers, des Anwalts, nennen muss.

2. Des Schutzes wirklich bedürftige Tatsachen, der Inhalt der Krankengeschichte, der Prozessakten oder der Anlagepolitik einer Bank für das Vermögen eines Kunden, etc. interessieren die Steuerbehörden dagegen nicht; sie dürften auch gar keine Auskünfte darüber verlangen, erfordert die richtige und gesetzmässige Steuerveranlagung deren Kenntnis doch überhaupt nicht. Einzig die finanzielle Seite betreffenden Auskünfte, Einnahmen und Ausgaben aus den unter dem Schutz des Berufsgeheimnisses stehenden Tätigkeiten, sind dagegen aus der Sicht des Geheimnisschutzes zumeist unbedenklich.

3. Die von den Steuerbehörden geforderte Offenbarung der Einkommensverhältnisse eines Steuerpflichtigen unterscheidet sich kaum von dem einem Revisor oder Buchhalter freiwillig gewährten Einblick in die Geschäftsverhältnisse. Auch dieser will die Finanzlage des Steuerpflichtigen, dessen Buchhaltung und Aufzeichnungen, die Zusammensetzung seines Einkommens, die Einnahmen (Honorare, Saläre, Gratifikationen, Vorschüsse, Provisionen, Rückzahlungen) und die Ausgaben aller Art untersuchen. Er prüft, ob alle Einnahmen genau und vollständig aufgezeichnet und geltend gemachte Aufwendungen begründet und tatsächlich angefallen sind. Dagegen bleibt für ihn ohne Belang, wel-

cher Art die Geschäftsbeziehungen sind und zu wem diese gepflegt werden.

Während die Beauftragung einer unabhängigen Revisionsstelle mit Hinblick auf das Berufsgeheimnis bedenkenlos geschieht - obwohl sie häufig aus Vertrag, teilweise auch aus Gesetz zu schweigen verpflichtet sind, müsste darin streng genommen eine Verletzung des Berufsgeheimnisses gesehen werden (2) -, wird gegenüber der Offenlegung dieser Verhältnisse bei den Steuerbehörden der Einwand der Verletzung des Berufsgeheimnisses tatsächlich auch vorgebracht (3).

4. Die Steuerbehörden sind zur Geheimhaltung aller Informationen über einen Steuerpflichtigen verpflichtet. Zwar werden sie nicht selbst ans Berufsgeheimnis gebunden, doch haben sie bei Verwendung und Weitergabe von Steuergeheimnissen dem besonderen Charakter der unter das Berufsgeheimnis fallenden Tatsachen Rechnung zu tragen (4).

III. Kritik

Gerade das letzte Argument wirft einige Zweifel auf an der Rechtfertigung der These, das Berufsgeheimnis werde durch das

-
- 2 Vom stillschweigenden Einverständnis des Geheimnisherrn zur buchhalterischen Prüfung durch einen Revisor darf aber wohl ausgegangen werden. Die Offenbarung ist in dem Fall gerechtfertigt und verletzt das Berufsgeheimnis nicht.
 - 3 Ein solches stillschweigendes Einverständnis zur Offenbarung gegenüber den Steuerbehörden kann dagegen nicht ohne weiteres angenommen werden. Im Gegenteil. Während für den Buchhalter vollkommen irrelevant ist, wer Kunde seines Klienten ist, interessiert es die Steuerbehörden, ob der Kunde die entspr. Zahlen selbst ebenfalls deklariert hat (vgl. BGE 92 I 400).
 - 4 ASA 31 S. 147 = RDAF XVIII S. 131.

Steuergeheimnis gedeckt (5).

Wohl trägt die Steuerbehörde bei der Prüfung eines Amtshilfegesuches den Besonderheiten des Berufsgeheimnisses Rechnung. Dem Geheimhalteinteresse wird bei der vorzunehmenden Interessenabwägung besonderes Gewicht beigemessen (6), und nur ein wirklich schwerwiegendes öffentliches Interesse kann die Abweichung vom Steuergeheimnis rechtfertigen. Dem Berufsgeheimnis wird jedoch keineswegs der Vorrang vor den staatlichen Interessen an einer rechtsgleichen und gesetzmässigen Besteuerung eingeräumt. Der Informationsaustausch mit anderen Steuerbehörden, welcher auch Berufsgeheimnisse beschlägt, ist deshalb ohne weiteres zulässig, ist er doch für eine gleichmässige und gerechte Besteuerung auch im interkantonalen und internationalen Verhältnis notwendig. Dass er einerseits auch keinen Verstoss gegen das Steuergeheimnis bildet, wird damit begründet, dass der anderen Steuerbehörde nichts weiter offenbart werde, als der Pflichtige dieser ohnehin mitzuteilen verpflichtet wäre. Andererseits ist auch die auskunftsempfangende Behörde an das Steuergeheimnis gebunden. Ein Nachteil könne für den Pflichtigen daher höchstens aus einer Höherbesteuerung oder einer allfälligen Nach- und Strafsteuer erwachsen. Da damit aber nur dessen gesetzmässige Veranlagung sichergestellt werde, könne darin keine Verletzung des Steuergeheimnisses gesehen werden. Der Steuerpflichtige

5 Eine gesetzliche Ausnahmeregelung, wo das Steuergeheimnis tatsächlich umfassender Schutz des Bankgeheimnisses bietet, findet sich im Kontrollverfahren nach VStG und StStG. Die Schweigepflicht der mit der Steuerkontrolle beauftragten Personen geht allerdings über das eigentliche Steuergeheimnis hinaus. Sie sind zusätzlich auch ans Bankgeheimnis gebunden, welches ihnen jegliche Mitteilung der bei der Bank erfahrenen Tatsachen an andere Steuerbehörden, ja selbst an eine andere Abteilung der gleichen Steuerbehörde verbietet (Art. 40 Abs. 5 VStG, 37 Abs. 5 StStG). Die Grenze dieses besonderen Schutzes findet sich in einem allfällig notwendigen Strafverfahren. Die Kontrollbehörden sind auch zur Aussage über Bankgeheimnisse verpflichtet. Vgl. vorn § 4 II.B., § 9, insbes. II.B.

6 ASA 31 S. 149.

soll sich nicht unter Berufung auf ein Berufsgeheimnis seinen steuerlichen Verpflichtungen entziehen können. Das Geheimhaltungsinteresse hat dem Steuerinteresse zu weichen. Rechtswidriges Verhalten verdient keinen Rechtsschutz.

Unter bestimmten Voraussetzungen werden aber auch anderen Verwaltungsbehörden Auskünfte aus Steuerakten erteilt (7); je nach kantonalem Steuerrecht können sogar Dritte die Steuerfaktoren eines Pflichtigen in Erfahrung bringen (8). Dass auch der Empfänger dieser Informationen - mit Ausnahme jener aus dem Steuerregister - wiederum ans Steuergeheimnis gebunden ist, mag an der Tatsache nichts zu ändern, dass Steuergeheimnisse - damit gegebenenfalls auch Berufsgeheimnisse - faktisch weiten Kreisen zugänglich sind. Die Zahl der Mitwisser wird für den Betroffenen unüberschaubar, die Gefahr von Missbräuchen seiner Angaben erhöht.

Wohl untersteht die Verletzung des Steuergeheimnisses den Sanktionen des Straf- und Disziplinarrechts. Auf die Schwierigkeiten des Nachweises namentlich bei "diskreten" Verletzungen der Schweigepflicht ist schon früher hingewiesen worden (9). Der Steuerpflichtige steht diesem Vorgehen ohnmächtig gegenüber. Schon das Interesse des Staates an möglichst hohen Steuereinnahmen mag im Einzelfall bewirken, dass das Steuergeheimnis preisgegeben und eine Information weiter verwendet wird als eigentlich erlaubt wäre. Der einzige tatsächliche Schutz des Steuerpflichtigen liegt in der Ehrlichkeit und Loyalität des Steuerbeamten, in seiner strikten persönlichen Integrität und der gewissenhaften Amtsführung begründet.

Dann hat aber der Gesetzgeber den Schutz des Berufsgeheimnisses auch gewollt und Ausnahmen nur dort zugelassen, wo eine ausdrückliche Gesetzesvorschrift i.S.v. Art. 321 Ziff. 3 StGB und 47 Abs. 4 BaG dies gebietet. Die steuerliche Offenbarungs-

7 Vorn § 14.

8 Vorn § 15.

9 Vorn § 18 III.

pflicht ist jedoch gerade keine der Geheimhaltungspflicht vorgehende Vorschrift (10). Zudem stellt auch die Weitergabe eines Geheimnisses an einen anderen Geheimnisträger eine Verletzung der Schweigepflicht dar. Es hält daher schwer, das Steuergeheimnis als Rechtfertigungsgrund für die Durchbrechung einer beruflichen Schweigepflicht heranzuziehen, wenn ihm auch eine gewisse Schutzfunktion nicht abzusprechen wäre (11).

IV. Ergebnis

Der Interessenkonflikt zwischen steuerlicher Mitwirkungspflicht und beruflicher Schweigepflicht kann nur durch gegenseitiges Entgegenkommen von Steuerbehörden und Geheimnisträger befriedigend gelöst werden.

Für die Steuerbehörden bedeutet dies, sich an die Gebote der Gesetzmässigkeit, Verhältnismässigkeit, Erforderlichkeit und Zumutbarkeit verwaltungsrechtlichen Handelns zu halten und bei der Einforderung von Unterlagen und Belegen dem Berufsgeheimnis Rechnung zu tragen. Dem Geheimnisträger ist es gestattet, seinen Nachweispflichten so nachzukommen, dass er damit nicht auch sein Berufsgeheimnis preisgeben muss; Honorarforderungen können deshalb bspw. auch nur mit den Initialen der Klienten ausgewiesen werden (12).

Auf der anderen Seite hat der Steuerpflichtige - soweit es ihm die Schweigepflicht erlaubt - seinen Steuerpflichten in vollem Umfang nachzukommen. Er soll deshalb nicht etwa versuchen, sich unter Vorschiebung des Berufsgeheimnisses unrechtmässige Vorteile zu verschaffen. Gelingt es ihm nämlich, das Vertrauen der Steuerbehörden zu gewinnen, wird diese seinen Angaben über vom Berufsgeheimnis geschützte Tatsachen für einmal auch ohne besondere Kontrolle Glauben schenken. Der Geheimnisträger hat es mit seinem Verhalten deshalb bis zu einem ge-

10 Vorn § 3 II.B., insbes. N 64.

11 Koch-Wolter S. 11; Sichtermann S. 283.

12 Vgl. vorn § 3 II.

wissen Grad selbst in der Hand, die durch die Schweigepflicht und die steuerliche Offenbarungspflicht hervorgerufene Pflichtenkollision zu mildern oder gar ganz zu beseitigen.

Einen umfassenden Schutz für das Berufsgeheimnis in dem Sinn, als der Geheimnisträger der Steuerbehörde bedenkenlos geheimzuhaltende Tatsachen, insbesondere die Namen seiner Klienten, offenbaren dürfte und von dieser unter keinen Umständen weiterverarbeitet würden, vermag das Steuergeheimnis jedoch nicht zu garantieren.

Lebenslauf

Am 13. Februar 1955 wurde ich in Aarau geboren, wo ich Primar-, Bezirks- und Kantonsschule besuchte. Im Herbst 1974 bestand ich die Handelsmatura. Im gleichen Jahr immatrikulierte ich mich an der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich. Im Juni 1979 erwarb ich das Lizentiat. Anschliessend war ich bei Prof. Dr. F. Zuppinger als wissenschaftliche Assistentin für Steuerrecht tätig. Daneben entstand die vorliegende Arbeit. Im Dezember 1981 wurde ich zum Doktor der Rechtswissenschaft promoviert.

